



**UNIVERSIDADE DO MINHO  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS  
E EMPRESARIAIS**

**CURSO DE LICENCIATURA em  
ORGANIZAÇÃO E GESTÃO DE EMPRESAS**

**TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO  
A IMPORTÂNCIA ESTRATÉGICA DO SISTEMA DE CUSTEIO ABC  
ANO LETIVO 2017/2018 – 4º ANO**

**Autor: Mayra Marina Alves Sousa, N.º 3359**

**Orientador: Msc João Da Graça Fermino**

**Mindelo, 2018**



**UNIVERSIDADE DO MINDELO  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS  
CURSO DE LICENCIATURA em ORGANIZAÇÃO E GESTÃO DE  
EMPRESAS**

**TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO  
A IMPORTÂNCIA ESTRATÉGICA DO SISTEMA DE CUSTEIO ABC  
ANO LETIVO 2017/2018 – 4º ANO**

**Autor: Mayra Marina Alves Sousa, N.º 3359**

**Orientador: Msc João Da Graça Fermino**

**Mindeló, 2018**

Mayra Marina Alves Sousa

## A Importância Estratégica do Sistema de Custeio ABC

Trabalho apresentado à Universidade do Mindelo como parte dos requisitos para obtenção do grau de licenciatura em Organização e Gestão de Empresas.

## RESUMO

A contabilidade de gestão vem ganhando espaço no mundo empresarial, pois, cada vez mais revela ser um importante instrumento de gestão para qualquer tipo de empresa, uma vez que, permite conhecer os custos dos produtos/serviços e ainda disponibiliza informações relevantes à gestão das empresas. Porém, isso só é possível se as empresas implementarem um sistema de custeio que melhor se adequa à realidade da empresa e do mercado empresarial.

Por isso, o presente trabalho objetiva analisar a importância do sistema de custeio ABC nas empresas, ou seja, quais as mais-valias que este sistema pode trazer para as empresas, mais precisamente na definição de estratégias. Mas para isso foi necessário comparar este sistema contemporâneo com um sistema de custeio tradicional, de modo a detetar de forma mais realista as melhorias que o ABC trouxe para a contabilidade de gestão, e consequentemente para as empresas.

Neste sentido, baseou-se numa pesquisa qualitativa, onde a técnica utilizada foi recolha de dados e opiniões através de entrevistas, seguida da análise de conteúdo das mesmas.

Após a investigação, e de acordo com o tratamento dos dados obtidos, verificou-se que o ABC realmente traz muitas vantagens para as empresas, principalmente uma melhor valorização dos inventários, e consequentemente obtenção de informações fiáveis que servirão de apoio ao processo de tomada de decisões. Contudo, por ser um processo demorado e custoso, este foi repensado e atualizado dando lugar ao *Time-Driven ABC*.

Palavras-chave: contabilidade de gestão; ABC; estratégias; melhorias.

## ABSTRACT

Management accounting gaining space in the business world, as it has been increasingly an important management tool for any type of company, since it allows knowing the costs of the products/services and also provides relevant information to the management of the companies. However, this is only attainable if companies implement a costing system that is suitable for the reality of the company and the business market.

Therefore, the present study aims to analyze the importance of the ABC system in companies, that is, the added value that this system can bring to the companies, more precisely in the definition of strategies. But, to carry out with this study it was necessary to compare this contemporary system with a traditional costing system, in order to detect a more realistic way the improvements that ABC brought to the management accounting, and consequently to the companies.

By the way, it was based on a qualitative research, where the technique used was data collection and opinions through interviews, followed by the content analysis of the same.

After the investigation, and according to the treatment of the obtained data, it was verified that the ABC really brings many advantages to the companies, mainly a better valuation of the inventories, and consequently obtain reliable information that will support the process of making decisions. However, being a time-consuming and costly process, it was rethought and updated giving rise to Time-Driven ABC.

Keywords: management accounting; ABC; strategies; improvements.

## **DEDICATÓRIA**

Dedico esse trabalho aos meus pais, José Carlos Sousa e Clara Alves, que foram o meu alicerce  
ao longo desses quatro anos de muita luta.

## **AGRADECIMENTOS**

Obrigada meu Deus, por tudo!

Gostaria de agradecer, também, os meus pais, o meu namorado, os meus familiares, o meu orientador, os meus professores, e todos aqueles que de uma forma ou de outra ajudaram-me na elaboração desse trabalho.



## ÍNDICE

1	INTRODUÇÃO.....	1
1.1	Justificativa do Tema .....	1
1.2	Objetivos.....	2
1.2.1	Objetivo geral .....	2
1.2.2	Objetivos específicos .....	3
1.3	Hipóteses.....	3
1.4	Metodologia .....	3
1.5	Estrutura do Trabalho .....	4
1.6	Principais Resultados Alcançados .....	4
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	6
2.1	Contabilidade de Gestão .....	6
2.1.1	Sistemas de Custeio Tradicionais .....	9
2.2	Sistema de Custeio ABC.....	13
2.2.1	Surgimento e evolução .....	14
2.2.2	Conceito.....	15
2.2.3	Caraterização .....	16
2.2.4	Elementos básicos .....	20
2.2.5	Implementação.....	24
2.2.6	Importância, benefícios e vantagens.....	25
2.2.7	Críticas, inconvenientes e dificuldades .....	27
2.2.8	<i>Time-Driven ABC</i> .....	29
2.2.9	<i>ABM (Activity Based Management)</i> .....	29
3	METODOLOGIA.....	31
4	APLICAÇÃO PRÁTICA .....	33
4.1	Apresentação dos Dados da Empresa Fictícia e Determinação dos Custos.....	33
4.1.1	Cálculo dos custos pelo sistema de custeio tradicional – racional .....	34
4.1.2	Cálculo dos custos pelo sistema de custeio ABC .....	36
4.1.3	Resumo e análise dos custos unitários.....	43

4.2	Apresentação dos Dados das Entrevistas .....	45
4.3	Análise e Conclusão dos Dados Recolhidos .....	52
5	CONCLUSÃO.....	56
5.1	Limitações.....	59
5.2	Sugestões para Pesquisas Futuras .....	59
6	BIBLIOGRAFIA .....	61

## ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1- Comparação entre Sistema ABC e Sistemas Tradicionais.....	18
Quadro 2- Informação sobre os produtos (matéria-prima e MOD em escudos) .....	33
Quadro 3- Gastos gerais de fabrico/Custos indiretos (em escudos) .....	33
Quadro 4- Separação dos custos (em escudos).....	35
Quadro 5- Cálculo do coeficiente de imputação do custo industrial.....	35
Quadro 6 - Imputação do custo industrial aos produtos .....	36
Quadro 7 - Cálculo de custo unitário dos produtos (em escudos) .....	36
Quadro 8 - Determinação da capacidade utilizada dos custos fixos (em escudos) .....	37
Quadro 9 - Tipo de cada uma das atividades.....	37
Quadro 10 - Cost drivers dos custos indiretos.....	39
Quadro 11 - Volume dos cost drivers de custos indiretos .....	39
Quadro 12 - Cálculo dos coeficientes de imputação dos custos.....	40
Quadro 13 - Imputação dos custos indiretos às atividades (em escudos).....	41
Quadro 14 - Volume dos cost drivers de atividades .....	42
Quadro 15 - Cálculo do coeficiente de imputação por atividade .....	42
Quadro 16 - Imputação dos custos das atividades aos produtos (em escudos) .....	43
Quadro 17 - Cálculo do custo unitário de cada produto (em escudos).....	43
Quadro 18 - Comparação dos custos unitários (em escudos).....	43

## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 - Processo ABC .....	20
-------------------------------	----

## LISTA DE ABREVIATURAS

ABC – *Activity Based Costing*

ABM – *Activity Based Management*

CAM-I – *Computer Aided Manufacturing, International*

CINI – Custo Industrial Não Incorporado

EUA – Estados Unidos da América

I&D – Investigação & Desenvolvimento

MOD – Mão-de-obra direta

MP – Matéria-prima

SA – Sociedade Anónima

SNCRF – Sistema de Normalização Contabilística e Relato Financeiro

TCC – Trabalho de Conclusão de Curso

TDABC – *Time-Driven Activity Based Costing*

## 1 INTRODUÇÃO

A contabilidade de gestão surgiu da necessidade de avaliar os produtos em *stock* e apurar o resultado da atividade operacional das empresas industriais, após o advento da Revolução Industrial. Ou seja, foi preciso começar a calcular o custo de produção, incorporando todos os insumos necessários ao desenvolvimento do ciclo operacional das empresas industriais: matéria-prima, mão-de-obra e custos indiretos de fabricação (Filho e Amaral, 1998).

Porém, com o passar dos anos, as empresas constataram outra grande necessidade: dispor de informações relevantes e detalhadas que possam apoiar as suas tomadas de decisões. Isso fez com que os sistemas de custeio evoluíssem para atender essa nova necessidade. Então, surgiu o ABC com uma visão mais estratégica, incorporando novos conceitos de gestão antes ignorados pelos demais sistemas (Mauss e Costi, 2004).

Isto é, de acordo com Ferreira *et al.* (2014), o ABC é um método para atribuição e gestão de custos indiretos e para análise de rendibilidades, que tem por suporte a identificação das atividades desenvolvidas no interior de uma empresa e a distribuição dos recursos disponíveis de cada atividade por todos os objetos de custo (produtos, serviços, clientes...) com base no consumo ou utilização real.

### 1.1 Justificativa do Tema

Atualmente, o mercado está cada vez mais competitivo, há cada vez mais concorrentes e os clientes estão mais exigentes devido à globalização e às tecnologias que fazem com que o mundo fique praticamente sem fronteiras, ou seja, pode-se vender e comprar em qualquer lugar do mundo a qualquer hora.

Para além das vantagens que a globalização e as tecnologias trazem para as empresas, pode-se destacar também algumas desvantagens, nomeadamente o aumento dos custos indiretos em relação aos custos diretos.

Neste contexto há que fazer uma gestão eficiente dos recursos, pois ela assume um papel decisivo no sucesso das empresas modernas, por forma a eliminar os custos que não agregam valor à empresa, e para isso cada empresa escolhe a estratégia que melhor se adequa aos seus objetivos.

Muitas empresas têm optado pela adoção de um sistema de custeio como estratégia competitiva, nomeadamente o sistema de custeio ABC.

Segundo Ferreira *et al.*, “o ABC é uma análise detalhada das operações das empresas e proporciona uma visão ampla e compreensiva das estruturas económicas”<sup>1</sup>.

Este sistema permite a melhor alocação dos custos gerados pela empresa, e consequentemente ter informações da rentabilidade dos produtos e serviços, de forma separada, isto é, quais os que geram lucro ou prejuízo.

A simulação de uma empresa do ramo industrial deve-se ao fato das empresas industriais apresentarem maior probabilidade de ter a contabilidade de gestão implementada.

## **1.2 Objetivos**

Os objetivos constituem o fio condutor da investigação, pois, toda pesquisa realizada será orientada para concretização dos mesmos. Neste sentido, foi necessário definir o objetivo geral e os específicos.

### **1.2.1 Objetivo geral**

O presente trabalho tem como objetivo geral: analisar a pertinência do sistema de custeio ABC nas empresas.

---

<sup>1</sup> Domingos Ferreira *et al.*, Contabilidade de Gestão: Estratégia de Custos e de Resultados, p. 258.

### 1.2.2 Objetivos específicos

Os objetivos específicos definidos para esse trabalho são:

- Rever os conceitos existentes sobre o sistema de custeio ABC;
- Aplicar um sistema de custeio tradicional e o sistema de custeio ABC a dados duma empresa fictícia;
- Comparar os resultados obtidos em cada um dos métodos;
- Apontar os possíveis benefícios, de acordo com a comparação realizada, da adoção do Sistema de Custeio ABC na contabilidade de gestão.

### 1.3 Hipóteses

Para responder aos objetivos de investigação, elaborou-se as seguintes hipóteses:

- Hipótese 1: o sistema de custeio ABC permite as empresas valorizarem os seus produtos/serviços de forma mais realista e, conseqüentemente, obterem informações mais credíveis.
- Hipótese 2: o ABC utiliza um processo de valorização de produtos/serviços muito parecido com o dos sistemas de custeio tradicionais, por isso, as informações e os custos fornecidos são idênticos.
- Hipótese 3: o ABC é um método de custeio que traz melhorias ao processo de valorização de produtos/serviços e à definição de estratégias nas empresas, porém, este é muito demorado e custoso.

### 1.4 Metodologia

Com intuito de alcançar os objetivos traçados, a metodologia aplicada a este trabalho passa, numa primeira fase, por uma pesquisa basicamente descritiva e bibliográfica, em que se descreve, compila e organiza fontes bibliográficas.

Posteriormente, realiza-se uma investigação científica qualitativa, tendo por base a realização de entrevistas estruturadas, como forma de obter opiniões sobre a importância do sistema de custeio ABC, mediante um exemplo prático em que se compara o custeio tradicional com o custeio ABC.

## **1.5 Estrutura do Trabalho**

Este trabalho encontra-se dividido em cinco capítulos: começando primeiro pela introdução, que faz o enquadramento do tema, indica a razão do seu estudo, o que se pretende obter e qual a forma de atingir os objetivos.

No segundo capítulo faz-se a revisão de literatura do tema, começando primeiro pela contabilidade de gestão, seguido dos sistemas de custeio tradicionais, e por último, os aspetos importantes do sistema de custeio ABC, tudo isso como forma de obter e aprofundar conhecimentos a serem aplicados na parte empírica do trabalho.

No terceiro capítulo explica-se a metodologia aplicada ao trabalho, isto é, os métodos e técnicas de investigação aplicados para alcance dos objetivos.

No quarto capítulo é feito o estudo empírico, em que se aplica um sistema de custeio tradicional e o ABC a dados de uma empresa fictícia, e faz-se análise de conteúdo das entrevistas realizadas sobre o método ABC.

No último capítulo, tira-se as conclusões sobre o trabalho realizado, e são indicadas algumas limitações e sugestões.

## **1.6 Principais Resultados Alcançados**

A realização desse trabalho foi bastante benéfico, pois, através da investigação bibliográfica, conseguiu-se estudar e aprofundar os conhecimentos sobre a contabilidade de gestão e os seus sistemas de custeio, principalmente o ABC.



E com o complemento da investigação empírica, mediante a recolha de algumas opiniões e aplicação prática do ABC, foi possível demonstrar a diferença entre um sistema de custeio tradicional e o ABC, e a relevância da adoção do custeio baseado em atividades nas empresas, mesmo tendo as suas fragilidades.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Contabilidade de Gestão

O ambiente empresarial global está cada vez mais competitivo, e as empresas para manterem-se vivas e concorrenciais, de forma contínua e crescente, carecem de informação de gestão consistente, atualizada e pertinente. Isto é, a fonte de sobrevivência das empresas são as informações financeiras e não financeiras em relação aos seus negócios, para que possam competir eficientemente tanto no mercado local, como noutros espaços económicos (Ferreira *et al.*, 2014).

Ou seja, perante este novo cenário empresarial, há uma maior necessidade de ter informações mais precisas sobre os custos e sobre a forma de proceder no que se refere a atividades, processos, produtos, serviços e clientes das organizações (Kaplan e Cooper, 1998 *cit. in* Major e Vieira, 2009).

E tendo em conta que a informação proporcionada pela contabilidade geral se limita a valores globais da organização, constata-se que essa informação se revela insuficiente para a área de gestão, principalmente no apoio à sua tomada de decisão. Ou seja, as demonstrações financeiras facultadas pela contabilidade constituem apenas uma referência global, sendo assim, torna-se imprescindível que a contabilidade seja capaz de proporcionar informações mais detalhadas, de modo a conhecer, também, a forma como cada um exerceu as atividades que lhe foram submetidas (Borges e Rodrigues, 2014).

É dessa necessidade que nasceu um ramo do sistema contabilístico designado por contabilidade de gestão.

A contabilidade de gestão foi inicialmente desenvolvida para solucionar o problema da avaliação dos inventários das empresas. Mas, com o passar do tempo, aquilo que anteriormente parecia satisfatório, já não supria mais as necessidades das empresas. Então, essa contabilidade evoluiu e passou a gerar informações para a tomada de decisões (Mauß e Costi, 2004).

Por isso, a contabilidade de gestão é considerada um ramo da ciência contabilística que tem por objetivo a utilização dos recursos de uma forma eficiente e eficaz de modo a criar valor para as organizações, proporcionando informações em tempo real (Monteiro, 2013).

De acordo com Ferreira *et al.* (2014), a contabilidade de gestão assumiu-se como um processo essencial para a obtenção, análise e tratamento de informação relevante, que ajuda as empresas a concretizarem os seus objetivos fundamentais.

Na mesma linha de pensamento, o autor Mortal (2007), definiu a contabilidade de gestão como sendo um processo de identificação, interpretação e comunicação de informação à gestão, em que essa informação é utilizada nas atividades de planeamento, avaliação e controlo dentro da organização, com o objetivo de garantir uma utilização eficiente dos recursos.

A contabilidade de gestão é feita mediante sistemas de custeio, que são métodos que servem para avaliar *stocks*, medir o custo dos bens vendidos para a geração de relatórios financeiros, estimar despesas operacionais, produtos, serviços e clientes, e facultar informações sobre a eficiência do processo a gestores e operadores, por isso, pode ser considerado um dos mais importantes sistemas de controlo e medição de desempenho das empresas (Kaplan e Cooper *cit. in* Abrantes e Marioto, 2008).

Pompermayer e Lima (*cit. in* Abbas, Gonçalves e Leoncine, 2012), realçam que quanto maior for a concorrência no mercado onde a organização opera, mais relevante será dispor de um método de custeio que lhe permita conhecer seus custos e, a partir daí, definir a sua estratégia e encontrar uma posição vantajosa diante de seus concorrentes.

Em forma de síntese, Filho e Amaral (1998) afirmam que, as necessidades administrativas colmatadas pela contabilidade de gestão podem ser agrupadas em três grandes grupos: informações que servem para a determinação da rentabilidade e do desempenho das diversas atividades da organização, informações que auxiliam a gestão a planejar, a controlar e administrar o desenvolvimento das operações, e informações para tomada de decisões.

A contabilidade de gestão também pode ser designada de contabilidade interna (está orientada para o interior da empresa), contabilidade analítica, ou mesmo de contabilidade de custos (Mortal, 2007).

Neste sentido torna-se pertinente salientar o conceito de custos, objeto de custo e diferenciar alguns tipos de custos.

Segundo Mortal, “custo é o valor do consumo, ou gasto, suportado ou a suportar para obter um bem ou serviço”<sup>2</sup>.

Este mesmo autor define o objeto de custo como sendo aquilo de que se calcula o custo, ou seja, a entidade a que o custo diz respeito. Se os utilizadores da informação contabilística precisam saber o custo de algo, esse algo é um objeto de custo.

Ferreira *et al.* (2014) complementa a definição de objeto de custo dando alguns exemplos do mesmo: produtos, linhas de produtos, serviços, clientes, segmentos de clientes, canais de distribuição, projetos, instalações ou qualquer outro objeto de custo que os decisores considerem relevante.

Existem vários tipos de custos, porém os mais pertinentes para o tema em estudo são: custo do produto e custo do período, custo variável e custo fixo, e custo direto e custo indireto.

Caiado (2002) difere custos dos produtos de custos de um período, em que custos dos produtos são os que envolvem as matérias-primas, a mão-de-obra direta e gastos gerais de fabrico, e que são contabilizados como ativo até o produto ser vendido. Já os custos de um período são os que são suportados no período para obtenção de rendimentos e que não dizem respeito ao processo de fabrico. Os custos comerciais, administrativos e financeiros são, por definição, custos do período.

---

<sup>2</sup>António Mortal, Contabilidade de Gestão, p. 23.

Mortal (2007) complementa a ideia de Caiado, definindo os custos dos produtos como sendo os necessários à fabricação dos produtos, ou seja, os custos suportados com o consumo de matérias-primas, mão-de-obra direta e gastos gerais de fabrico. E os custos do período como despesas suportadas no período mas que se prevê não produzirem benefícios futuros.

Outra distinção pertinente é entre os custos variáveis e fixos. Custos variáveis são custos que têm uma relação direta com o nível de atividade da empresa, ou seja, variam com o volume de atividade, com as quantidades produzidas e/ou vendidas. Enquanto custos fixos são custos que no total permanecem constantes, não dependem do nível de atividade da empresa (Mortal, 2007).

É importante distinguir custos diretos de custos indiretos. Em que, segundo Mortal (2007), custos diretos são custos que têm uma relação clara e direta com o objeto de custo. Por outro lado, custos indiretos são aqueles que não têm uma relação clara com o objeto de custo, logo não podem ser atribuídos aos objetos de custo de forma direta, mas sim com base em critérios mais ou menos subjetivos.

Caiado também apresenta uma distinção idêntica, em que custos diretos “são aqueles que concorrem diretamente para o fabrico de um produto”, e custos indiretos “são aqueles que concorrem de forma indireta”<sup>3</sup>.

### **2.1.1 Sistemas de Custeio Tradicionais**

Segundo Filho e Amaral (1998), os sistemas de custeio tradicionais são: o custeio por absorção ou integral e o custeio variável ou direto. E a maior diferença entre eles reside no tratamento que é dado aos custos, pois, enquanto no custeio por absorção todos os custos de produção são distribuídos aos produtos e serviços, no custeio variável somente os custos variáveis o são, uma vez que os custos fixos são considerados como custos do período.

---

<sup>3</sup> António Caiado, Contabilidade de Gestão, p. 82.

Esses mesmos autores também diferenciam os dois sistemas de custeio tradicionais do ponto de vista de objetivo, em que o custeio por absorção destina-se, basicamente, ao atendimento de exigências legais e fiscais, e o custeio variável está mais voltado para o processo de tomada de decisões.

Já para os autores Ferreira *et al.* (2014) e Mortal (2007), existem três sistemas de custeio tradicionais:

- Sistema de custeio total (custeio por absorção ou sistema de custos completos): neste sistema o custo de um produto/serviço é composto pela totalidade dos custos de produção, ou seja, por custos variáveis e fixos de produção.
- Sistema de custeio variável (custeio direto): neste sistema o custo de um produto/serviço incorpora apenas os custos variáveis de produção. Os custos fixos de produção são tratados como custos do período em que se verificam.
- Sistema de custeio racional: neste sistema faz-se a imputação racional dos custos fixos de produção, ou seja, no custo do produto/serviço são incorporados os custos fixos de produção que correspondem à atividade real ou que são realmente utilizados, e não a sua totalidade, por forma a neutralizar os efeitos das variações de atividade sobre o custo de produção.

Megliorini (*cit. in* Abbas, Gonçalves e Leoncine, 2012) afirma que são considerados sistemas de custeio tradicionais, o custeio por absorção, o método das seções homogêneas e o custeio variável, uma vez que, nestes sistemas os produtos são os geradores de custos e adequam-se melhor a ambientes nos quais há a predominância dos custos com materiais diretos e mão-de-obra direta. Ainda, acrescenta que esses métodos tradicionais adotam a filosofia de que os custos variam de acordo com o volume de produção.

Para obter o custo dos produtos ou serviços, a partir do custeio por absorção ou total, a empresa pode proceder de duas formas (Martins *cit. in* Abbas, Gonçalves e Leoncine, 2012):

- Distribuir os custos diretos (materiais diretos e mão de obra direta) pela efetiva utilização, visto que são custos relacionados, diretamente, com a produção, sendo possível verificar

seu real consumo nos produtos ou serviços e divisão dos custos indiretos, que são aqueles que não estão diretamente relacionados com a produção dos produtos ou serviços, a partir de estimativas, ou seja, de bases de rateio;

- Dividir a empresa em departamentos de serviços (executam serviços auxiliares e não para atuação direta sobre os produtos/serviços) e em departamentos produtivos (promovem qualquer tipo de alteração sobre o produto diretamente), sendo os custos indiretos, inicialmente, divididos aos departamentos. Depois, os departamentos de serviços transferem seus custos para outros departamentos de serviços e para os custos de produção. Por fim, os departamentos de produção transferem seus custos aos produtos ou serviços. Todas essas transferências, dos custos, dos departamentos de serviços para outros departamentos de serviços e para os produtivos, dos produtivos aos produtos/serviços são feitas a partir de rateios. Quanto aos custos diretos, são distribuídos aos produtos/serviços através da sua efetiva utilização, ou seja, de forma fácil e confiável.

Já o custeio variável só incorpora aos produtos ou serviços os custos variáveis, ou seja, aqueles que variam com o nível de produção. Isto porque, de acordo com Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012), o custeio variável parte do princípio que, para uma empresa funcionar, deve já estar comprometida com os custos fixos, os quais não serão alterados, caso a produção aumente ou diminuía, ou mesmo que não haja produção. Assim, uma vez que a estrutura fixa da empresa já está preparada para atender aos clientes, a decisão importante está relacionada com os custos variáveis.

O custeio racional tem por objetivo eliminar, ou melhor isolar, os efeitos de uma variação da atividade sobre os custos, quer dos centros de custos, quer dos produtos, isto é, retificar o montante dos custos fixos que devem ser considerados no cálculo dos custos de produção. Pois, esse método defende que o custo industrial não deve englobar a parte dos custos fixos correspondentes à capacidade não utilizada (Caiado, 2002).

Outro sistema de custeio considerado como tradicional, por Megliorini, é o método das seções homogêneas, que consiste na divisão da empresa em centros de custos. Os custos são alocados aos

centros através de bases de distribuição e, em seguida, repassados aos produtos ou serviços por unidade de trabalho (Abbas, Gonçalves e Leoncine, 2012).

Os mesmos autores afirmam que, um centro é considerado homogêneo quando o trabalho realizado não depende do produto, ou seja, todos os produtos ou serviços que passam pelo centro sofrem o mesmo tipo de trabalho.

#### 2.1.1.1 Limitações

O atual ambiente empresarial caracteriza-se pelo aparecimento de tecnologias e métodos sofisticados de produção, isto devido ao aumento da concorrência (que deixa de ser local e passa a ser global) e ao maior nível de exigência dos clientes (Franco *et al.*, 2015).

Segundo o mesmo autor:

“A conjugação destes fatores conduziu a que as organizações passassem a produzir produtos substancialmente mais complexos, recorrendo a novos modelos de produção (...) e a desenvolver atividades que, no passado, eram pouco relevantes, mas que agora se tornaram cruciais para garantirem a sua sobrevivência e sucesso. Algumas dessas atividades são, por exemplo, o controlo da qualidade, marketing, *design* e conceção de produtos, I&D, engenharia, entre muitas outras”<sup>4</sup>.

De acordo com Miller e Vollman (*cit. in* Franco *et al.*, 2015), os avanços tecnológicos e a realização destas novas atividades, diminuíram, consideravelmente, o peso dos custos diretos (matérias diretas e a mão-de-obra direta) na estrutura de custos das organizações. Mas, em contrapartida, os custos indiretos passaram a ter um peso preponderante na estrutura de custos da maior parte das organizações. E a variação desses custos indiretos, originados por essas novas atividades, não está associada às variações de volumes de produção.

E é aí que reside a grande limitação, pois nos modelos tradicionais de custeio parte-se do princípio que os custos indiretos estão relacionados com o volume de produção, ou seja, com as unidades produzidas. E essas taxas de imputação dos custos indiretos baseadas em volumes de produção

---

<sup>4</sup> Victor Franco *et al.*, Temas de Contabilidade de Gestão: Os custos, os resultados e a informação para a Gestão, p. 300.



(número de horas-homem, valor de mão-de-obra direta, número de horas-máquina, número de unidades produzidas, consumo de matérias diretas, entre outros), ao nível dos departamentos ou das instalações totais, podem provocar distorções nos custos dos produtos/serviços e levar os gestores a tomarem decisões erradas, que podem implicar danos ou perdas em empresas (Ferreira *et al.*, 2014 e Franco *et al.*, 2015).

Uma outra limitação apresentada por Ferreira *et al.* (2014) é que certas margens de lucro declaradas pelos sistemas de custeio tradicionais são difíceis de justificar e, em certos casos, alguns departamentos começam mesmo a utilizar os seus próprios sistemas de contabilidade de gestão. As diferenças são sempre resultantes dos custos indiretos atribuídos aos produtos, em bases de imputação pouco claras.

Johnson e Kaplan (*cit. in* Major e Vieira, 2009) também criticam os sistemas de custeio tradicionais, afirmando que a informação gerada pelos mesmos surge muito tarde, de forma agregada e distorcida, tornando-se assim pouco relevante para as decisões de planeamento e controlo.

Pode-se concluir que, num contexto de novas e complexas práticas de produção e de gestão, estavam a ser utilizados sistemas criados há mais de um século (1870-1920), onde os processos eram de trabalho intensivo. Para além da predominância da mão-de-obra direta, o valor dos custos indiretos era relativamente pequeno, a variedade dos produtos era muito reduzida e ainda não existia a automatização (Ferreira *et al.*, 2014).

## **2.2 Sistema de Custeio ABC**

Os sistemas de custeio vêm ganhando um papel preponderante nas empresas, isto devido às informações que fornecem e que são muito úteis na tomada de decisões e, conseqüentemente, definição das estratégias.

Sendo assim, o sistema de custeio ABC também contribui e muito para o sucesso das empresas. Inclusive, muitos autores defendem que, perante esse novo ambiente empresarial mais competitivo e globalizado, o método ABC surge como uma mais-valia no custeio de produtos/serviços, uma vez que, fornece maior quantidade de informação e muito mais detalhada.

### **2.2.1 Surgimento e evolução**

Foi a consciencialização das limitações, já referenciadas acima, que levou alguns investigadores a responsabilizarem os sistemas de custeio tradicionais pela perda de competitividade de muitas empresas nas décadas de 70 e 80, e a desenvolverem a abordagem ABC (Johnson *cit. in* Franco *et al.*, 2015).

Ferreira *et al.* (2014) complementa que nessa altura, a contabilidade de gestão viu-se obrigada a adaptar-se para responder às condições do meio envolvente, face às exigências de um novo contexto produtivo sempre em evolução.

Então, na pressa de tentar racionalizar o processo de distribuição dos custos indiretos aos produtos e serviços, motivada principalmente pela exigência de maior qualidade nas informações, a contabilidade de gestão desenvolveu o sistema de custeio baseado em atividades, o qual se constituiu num dos suportes da gestão estratégica de custos (Filho e Amaral, 1998).

Sendo assim, em meados da década de 80 foi desenvolvido nos EUA por Cooper e Kaplan, juntamente com a *Harvard Business School*, e pelo *Computer Aided Manufacturing, International* (CAM-I), um novo sistema de apuramento de custos que teve como objetivo maior, embora inicial, melhorar o processo de imputação dos custos indiretos aos produtos e serviços (Jones e Dugdale *cit. in* Franco *et al.*, 2015).

Segundo Palma (1997), o custeio ABC foi desenvolvido com intuito de criticar os procedimentos dos sistemas de custeio tradicionais e propor uma nova forma de custear os produtos, em que não

se analisam só os departamentos, mas vai-se mais longe, pois também são analisadas as causas dos custos ou o consumo de recursos, ou seja, as atividades.

De acordo com Franco *et al.* (2015), o sistema de custeio ABC apresenta duas fases de desenvolvimento:

1ª Fase: Durante os finais dos anos 80 e início dos anos 90, a abordagem ABC foi divulgada exaustivamente como instrumento de excelência para calcular corretamente os custos dos produtos.

2ª Fase: Mais tarde, em consequência das críticas que lhe foram colocadas, a abordagem deixou de estar focalizada no cálculo dos custos dos produtos, para passar a ser divulgada como um instrumento de auxílio aos gestores na tomada de decisões e na compreensão das causas dos custos nas organizações.

### 2.2.2 Conceito

Este sistema é mais conhecido pela terminologia ABC, que significa *Activity Based Costing*, porém há autores que preferem dizer Custeio Baseado em Atividades, que nada mais é do que sua tradução para o português.

O custeio baseado nas atividades é um método que permite medir o custo e o desempenho das atividades e dos objetos de custo (Afonso, 2002).

Segundo Caiado (2002), o método de custeio ABC é um processo de dividir os gastos gerais de fabrico pelas quantidades produzidas com base nos benefícios que resultam de uma determinada atividade indireta. Este método, para além de repartir os gastos gerais de fabrico pelos produtos numa base mais realista que o simples volume de produção, ele também enfatiza a relação existente entre aqueles gastos e as atividades que as originaram.

De acordo com Ferreira *et al.*:

“O ABC é um método de custeio utilizado para uma melhor distribuição dos custos indiretos e caracteriza-se pela acumulação dos custos através de grupos de custos e de atividades homogêneas de

uma organização, seguindo-se a sua afetação aos produtos/serviços através dos condutores ou direcionadores de custos (*activity cost drivers*). O ABC concentra-se nas atividades e é uma metodologia que avalia o custo e o desempenho daquelas atividades, recursos e objetos de custo”<sup>5</sup>.

No início, segundo MacArthur (*cit. in* Afonso, 2002), o ABC foi desenvolvido com o intuito de gerar informação sobre as linhas de produção, para o cálculo do custo dos produtos e para melhorar a precisão ao nível do custeio do produto. Mas, Turney (*cit. in* Afonso, 2002) afirma que, esse método ao assumir-se como um modelo alargado de custeio passou também a desempenhar funções ao nível da decisão estratégica.

O objetivo central deste sistema é fazer uma justa distribuição dos custos indiretos, para que as informações obtidas sobre os custos reflitam de forma mais correta o consumo de recursos pelos objetos de custo de uma organização. Este sistema, quando aplicado corretamente, pode fornecer aos gestores dados mais precisos dos custos dos produtos, dados esses que podem ser utilizados na tomada de decisão sobre melhoria dos processos, política de preços e gestão da relação com os clientes (Stout e Propi *cit. in* Fonseca e Machado, 2014).

Mauss e Costi (2004) complementam que o objetivo do ABC passa pela criação de informações para tomada de decisões, visando melhorar a competitividade das empresas.

O custeio baseado em atividades é considerado um método contemporâneo em resposta a um ambiente competitivo mais intenso, em que há a preocupação com a gestão de custos (Megliorini *cit. in* Abbas, Gonçalves e Leoncine, 2012).

### **2.2.3 Caraterização**

A principal filosofia do custeio ABC é a de que os produtos consomem atividades e as atividades consomem recursos/custos, contrariando ao custeio tradicional que diz que os produtos consomem os recursos/custos (Canha, 2007).

---

<sup>5</sup> Domingos Ferreira *et al.*, Contabilidade de Gestão: Estratégia de Custos e de Resultados, p. 265.

Major e Vieira (2009) também afirmam que, no sistema de custeio ABC, os custos associados à utilização e ao consumo de recursos, são gerados pelas atividades e não pelos produtos. Sendo assim os produtos, apenas, consomem as atividades necessárias para a sua obtenção.

Palma (1997) complementa que, essa filosofia deve-se ao fato de procurar uma relação de causa-efeito entre a ocorrência do custo e a imputação que é efetuada.

De acordo com Franco *et al.* (2015), o ABC abrange dois estádios:

- O primeiro consiste na imputação dos custos dos recursos usados e consumidos às diversas atividades desenvolvidas na organização;
- O segundo consiste em identificar quais as atividades que são consumidas por cada um dos objetos de custo e proceder à atribuição dos seus custos por esses objetos.

Ferreira *et al.* (2014), na mesma linha de pensamento, afirma que no sistema ABC existem dois estádios para a atribuição dos custos aos produtos:

- O primeiro é a atribuição dos custos às atividades: que consiste em determinar o custo dos recursos que são utilizados ou consumidos por cada atividade. Os recursos são geralmente materiais, pessoal, equipamentos e outros similares.
- O segundo é a atribuição dos custos aos produtos: que consiste em atribuir os custos das atividades aos objetos de custo, com base na utilização dessas atividades, através dos respectivos *cost drivers* de atividade.

De acordo com Filho e Amaral (1998), pode-se dizer que as principais características do custeio ABC são: assume que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que fabrica; o seu centro de interesse concentra-se nos custos indiretos e na sua rigorosa alocação aos produtos e serviços; baseia-se na análise das atividades significativas desenvolvidas na empresa; sua finalidade é atribuir custos às atividades executadas pela empresa e só depois apropriar de forma adequada aos produtos, as atividades segundo o uso que cada produto faz dessas atividades; e os custos indiretos são alocados através de algumas bases que nem sempre estão relacionados com volumes de produção.

O ABC tornou-se um sistema mais elaborado, pois ele admite mais tipos de bases de atribuição e de imputação do que os sistemas tradicionais, uma vez que, utiliza *cost drivers* relacionados com as atividades, que são em maior número (Ferreira *et al.*, 2014). Ou seja, o grande diferencial do método ABC, em relação aos demais, está na forma de alocar os custos indiretos aos objetos de custeio, uma vez que, procura-se atribuí-los aos objetos onde realmente tenham sido consumidos, através da análise de uma relação de causa e efeito, e do rastreamento das causas que deram origem àqueles custos (Mauss e Costi, 2004).

O quadro a seguir compara o sistema ABC e os sistemas tradicionais.

Quadro 1- Comparação entre Sistema ABC e Sistemas Tradicionais

	<b>Custeio Tradicional</b>	<b>Custeio baseado Atividades</b>
1º Estádio	Afetação de custos à fábrica ou aos departamentos	Afetação de custos às atividades
2º Estádio	Atribuição dos custos aos produtos	Atribuição dos custos aos produtos
Tipo de afetação de custos	Imputação do tipo intensivo	Ênfase na afetação direta e na afetação através de direcionadores de custos
Condutores ou direcionadores de custos	Ao nível das unidades produzidas	Ao nível das unidades produzidas e outros que não as unidades produzidas

Fonte: Domingos Ferreira *et al.*, Contabilidade de Gestão: Estratégia de Custos e de Resultados, p. 273

Pode-se constatar com o quadro que, Ferreira *et al.* (2014) admite que os sistemas tradicionais também utilizam dois estádios, mas os custos indiretos são distribuídos aos departamentos e depois aos produtos, já no ABC os custos indiretos são distribuídos às atividades e só depois aos produtos.

Caiado (2002) afirma que tanto nos custeios tradicionais como no custeio ABC, os custos indiretos são repartidos mediante a utilização de duas fases. Contudo, na segunda fase é que surgem diferenças significativas, pois enquanto nos sistemas tradicionais os custos indiretos são imputados aos produtos utilizando fundamentalmente duas bases de repartição: horas-homem e/ou horas-

máquina, no sistema ABC utiliza-se vários *cost drivers* como base de repartição, daí decorrendo custos de produção mais rigorosos.

Assim, pode-se constatar que enquanto o primeiro autor, Ferreira *et al.* (2014), defende que a maior diferença entre os custeios tradicionais e o custeio ABC reside no primeiro estágio de atribuição dos custos indiretos aos produtos/serviços, o segundo autor, Caiado (2002), afirma que esta diferença se encontra no segundo estágio.

Já um terceiro parecer, dado por Innes e Mitchell (1998), afirma que o sistema de custeio ABC tem uma base muito parecida com a dos sistemas de custeio tradicionais, pois, ambos são compostos por dois estádios. Porém, tanto o primeiro como o segundo estágio diferem de um sistema para outro.

No primeiro estágio, que consiste no agrupamento de custos, o sistema convencional utiliza, normalmente, a existência de departamentos de produção como base para agrupar os custos, e isto acaba resultando numa utilização arbitrária de afetações e repartições para garantir que todos os custos são imputados a departamentos. Já o ABC agrupa os custos em vários centros de custo, ou seja, afeta-os às atividades realizadas na empresa.

No segundo estágio, o sistema tradicional utiliza uma única base de imputação dos custos, que normalmente é o volume de produção, e isso provoca uma distorção na ligação dos custos não relacionados com o volume aos produtos. Estes problemas são suavizados no sistema ABC, pois este separa os custos relacionados com o volume dos não relacionados com o volume, e utiliza múltiplas bases de imputação, denominadas de geradores de custos, para imputar os custos aos produtos.

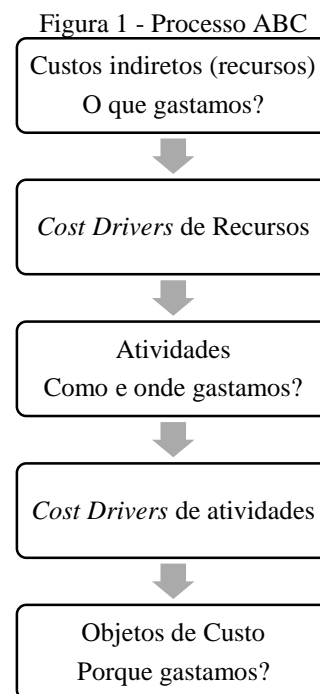
Contudo, Major e Vieira (2009), apresentam uma outra diferença entre os sistemas tradicionais e o sistema ABC, ao afirmarem que, enquanto os sistemas tradicionais levam em conta apenas os custos de produção que ocorrem desde que a matéria-prima começa a ser processada até que o

produto final chegue ao armazém de produtos acabados, o ABC é mais abrangente, uma vez que inclui, também, os custos não industriais, nomeadamente custos comerciais e de marketing.

Canha (2007) por sua vez afirma que, o ABC é um complemento ao sistema tradicional e não um substituto deste.

#### 2.2.4 Elementos básicos

De tudo que já foi exposto anteriormente é possível constatar que os custos indiretos, os objetos de custo, as atividades e os *cost drivers* têm um papel central no sistema de custeio ABC. Ou seja, a abordagem ABC pode ser resumida no seguinte processo:



Fonte: Domingos Ferreira *et al.*, Contabilidade de Gestão: Estratégia de Custos e de Resultados, p. 278



Mas como os conceitos de custos indiretos e de objetos de custo já foram referidos num dos subcapítulos anteriores, então, neste subcapítulo vai-se focar nos conceitos de atividades e de *cost drivers*<sup>6</sup>.

Uma atividade, segundo Kaplan (*cit. in* Canha) é “um conjunto de ações ou tarefas cujo fim, a curto prazo, é acrescentar valor, ou permitir esse acréscimo de valor, a um objeto”<sup>7</sup>.

Franco *et al.* (2015) afirma que as atividades são as ações necessárias à realização dos objetivos das diversas funções existentes nas organizações. Corresponde, pois, ao trabalho que é realizado, envolvendo normalmente um conjunto de tarefas e operações.

A atividade descreve a maneira como uma empresa utiliza seu tempo e seus recursos para cumprir sua missão e atingir seus objetivos. A principal finalidade de uma atividade é converter recursos em produtos/serviços (Abrantes e Marioto, 2008).

A inovação fundamental e um dos aspetos de base num processo ABC é a análise das atividades desenvolvidas no interior de uma empresa e a sua formulação (Ferreira *et al.*, 2014).

O mesmo autor afirma que, em determinadas situações, o número de atividades pode exceder uma centena, e isso faz com que seja necessário algumas dezenas de *cost drivers* de atividades, o que poderá tornar o processo demasiado dispendioso, complexo e de difícil tratamento.

Então, para evitar estes inconvenientes e reduzir aquele número de atividades, Cooper (1990) verificou a necessidade de agrupar atividades homogêneas e introduziu a respetiva hierarquia (Ferreira *et al.*, 2014).

---

<sup>6</sup> Unidades de medida que relacionam custos, atividades e produtos/serviços.

<sup>7</sup> Helena Canha, O método ABC como fator de competitividade da empresa, p. 53.

De acordo com Cooper (*cit. in* Ferreira *et al.*, 2014 e Franco *et al.*, 2015), pode-se destacar quatro tipos de atividades homogêneas:

- Atividades relacionadas com as unidades produzidas ou com o volume de produção (*unit-level activities*): são as atividades desenvolvidas sempre que uma unidade é produzida ou um serviço é prestado e os custos indiretos relacionados com as unidades variam à medida que o número de unidades fabricadas varia (mão-de-obra direta, os materiais diretos, entre outros).

Os *cost drivers* desta categoria são os únicos que podem ser encontrados nos sistemas de custeio tradicionais.

- Atividades relacionadas com os lotes de produtos (*batch-level activities*): são as atividades desenvolvidas sempre que um lote de produtos é fabricado e com base em lotes de produção e não com base em unidades individuais de produtos (o planeamento da produção, as preparações dos equipamentos (*set ups*), as inspeções, entre outros).
- Atividades relacionadas com o suporte dos produtos ou serviços ou com as linhas de produção (*product-sustaining ou servisse-sustaining activities*): são as atividades desenvolvidas para suportar a produção de bens ou de serviços (a manutenção de equipamentos, a atualização das técnicas de engenharia de produção ou das especificações dos produtos).
- Atividades relacionadas com o processo de produção geral, com a empresa ou com o negócio ou atividades sustentadoras do negócio (*facility-level activities*): são as atividades que suportam o processo geral de produção, o negócio ou a empresa (a gestão dos edifícios, a manutenção dos espaços exteriores da fábrica, a limpeza e a segurança).

Algumas das atividades serão primárias, ou seja, aquelas que são utilizadas (ou consumidas) diretamente no fabrico de um produto ou no serviço a um cliente, enquanto outras serão secundárias, ou seja, aquelas utilizadas (ou consumidas) por uma atividade primária ou por outra também designada como secundária (Ferreira *et al.* 2014).

Outro componente do custeio ABC são os *cost drivers*, que podem ser designados também de indutores de custos, direcionadores de custos, causadores de custos ou condutores de custos.

De acordo com Ferreira *et al.*, os *cost drivers* podem ser definidos como “fatores que determinam a quantidade de trabalho utilizada em determinada atividade, obtendo-se o custo dessa atividade”<sup>8</sup>. Já Franco *et al.* (2015), de forma mais simplista e direta, afirma que os *cost drivers* são bases de imputação. Uma vez que, medem o volume de trabalho e esforço subjacente à realização das atividades.

O mesmo autor considera que, na abordagem ABC existem dois tipos de cost drivers:

- Os *cost drivers* de recursos (*resource cost drivers*): são utilizados no primeiro estágio do ABC para imputar os custos dos recursos às atividades
- Os *cost drivers* de atividades (*activity cost drivers*): são adotados para proceder à atribuição dos custos das atividades aos objetos de custeio.

Major e Vieira (2009) defendem que os *cost drivers* de atividades podem ser de três tipos:

- Cost drivers de transação - caracterizam-se por avaliarem o número de vezes que uma atividade é realizada. São mais económicos, mas também os menos fiáveis. Isto porque, indiretamente, assumem que a quantidade de recursos necessária é a mesma sempre que a atividade é realizada. São exemplos deste tipo de *cost drivers*, o número de ordens de compra processadas, o número de inspeções efetuadas e o número de *setups*.
- Cost drivers de duração – indicam o tempo necessário para que seja realizada uma atividade. Se um produto requerer um tempo curto de *setup* e outro produto exige um tempo demorado de *setup*, então é melhor recorrer à duração do *setup* como *cost driver* em substituição do número de *setups*, que assume que os produtos consomem a mesma quantidade de recursos. Porém, os custos de obtenção de informação sobre a duração dos *setups* são superiores.
- Cost drivers de intensidade – permitem medir o consumo de recursos sempre que uma atividade é realizada. Enquanto os *cost drivers* de duração calculam um valor médio horário, o qual permitirá atribuir os custos das atividades aos objetos de custeio, os *cost drivers* de intensidade permitem atribuir especificamente a cada objeto de custeio, os recursos das atividades que por estes foram consumidos e utilizados.

---

<sup>8</sup> Domingos Ferreira *et al.*, Contabilidade de Gestão: Estratégia de Custos e de Resultados, p. 276.

### 2.2.5 Implementação

Segundo Caiado (2002), as fases principais da implementação do custeio ABC são:

Fase 1: Identificar as principais atividades da organização (por exemplo movimentação de matérias, compras, maquinação, montagem, entre outros);

Fase 2: Identificar os fatores que determinaram os custos de cada atividade, ou seja, os *cost drivers*. São exemplos de *cost drivers* o número de unidades compradas, o número de unidades montadas, empacotadas, expedidas, entre outros;

Fase 3: Agrupar os custos de cada atividade. Estes agrupamentos são conhecidos por *cost pools*;

Fase 4: Imputar os gastos gerais de fabrico de cada *cost pool* aos produtos com base na respetiva utilização de cada atividade.

Franco *et al.* (2015), discorda do Caiado (2002), afirmando que são cinco etapas que devem ser seguidas na implementação do ABC:

Etapas 1: identificar as principais atividades realizadas numa organização. Para isso, todas áreas da organização devem ser entrevistadas, por forma a construir fluxogramas que permitam uma compreensão mais fácil do trabalho realizado;

Etapas 2: listar os vários recursos da organização que estão subjacentes à realização das atividades;

Etapas 3: alocar os custos indiretos associados ao consumo e uso dos recursos anteriormente listados através de *cost drivers* de recursos;

Etapas 4: selecionar os *cost drivers* de atividades mais adequados para cada uma das atividades anteriormente identificadas;

Etapas 5: calcular os custos por objeto de custeio através da soma dos custos das atividades que contribuíram para a sua obtenção.

Já Ferreira *et al.* (2014) indica somente alguns passos fundamentais que devem ser seguidos para que a implementação do ABC tenha sucesso, mas sem entrar em muitos pormenores. Estes passos são: a seleção e a formação das equipas, a definição dos processos operacionais e de negócios, a

definição das atividades, a definição do modelo, a recolha de informação e a definição do *software* para suporte do sistema.

O mesmo autor também afirma que, a análise empírica revela alguns aspetos que conduziram ao sucesso na implementação e na utilização posterior do ABC e que são:

- O impulso da mudança para o ABC deve vir do interior da empresa;
- O ABC deve ser, primeiramente, desejado pelos gestores operacionais e só depois deve ser apresentado aos órgãos superiores que, após avaliação dos benefícios do sistema, o deverão apoiar de forma clara, atribuindo-lhe prioridade elevada;
- Os motivos para a utilização do ABC devem ser comunicados a todos os funcionários envolvidos na sua implementação e utilização;
- Todos os funcionários devem compreender e adotar o ABC ficando responsabilizados pela sua implementação, utilização e melhoria contínua.

Em forma de resumo das etapas, pode-se dizer que, o custeio baseado em atividade pressupõe que as atividades consomem recursos, gerando custos, e que os produtos usam tais atividades, absorvendo seus custos. Deste modo, as etapas do custeio ABC consistem em dividir a empresa em atividades, supondo-se que as mesmas gerarão os custos, calcular o custo de cada atividade, compreender o comportamento dessas atividades, identificando as causas dos custos relacionados com elas e, em seguida, distribuir os custos aos produtos ou serviços de acordo com a intensidade de uso (Bornia *cit. in* Abbas, Gonçalves e Leoncine, 2012).

### **2.2.6 Importância, benefícios e vantagens**

O ABC não é somente um método de cálculo do custo de produção, mas sim um método de controlo de gestão. Este fornece informação contabilística relevante e fundamental para a reflexão sobre o posicionamento concorrencial da empresa (Canha, 2007).

Innes e Mitchell (1998) defendem que, embora o sistema de custeio ABC produza informação histórica sobre os custos de produção, que representam, *a priori*, registos ajustados para uma

análise de rendibilidade *a posteriori*, muitos dos seus proponentes, tais como Kaplan, Cooper e Johnson, têm uma visão mais extensa sobre a sua finalidade. Isto porque, as informações produzidas por esse sistema de custeio servem também de suporte a tomada de decisões estratégicas dentro da empresa, nomeadamente definição de preços dos produtos, alteração da gama e do mix de produtos através de promoções ou abandono de linhas existentes, desenvolvimento e conceção de novos produtos, tendo assim grande significado no desempenho da empresa a longo prazo.

E o que levaram esses autores a constatarem isso, foram os seguintes fundamentos: o ABC traz uma maior exatidão ao custeio dos produtos e consequentemente reforça a confiança da informação de custos produzida para os propósitos definidos (Cooper *cit. in* Innes e Mitchell, 1998) e a importância que dá aos custos variáveis, sendo estes os custos mais relevantes para decisões a longo prazo (Johnson e Kaplan *cit. in* Innes e Mitchell (1998).

Canha afirma que, “o ABC representa, na área da Contabilidade de Gestão, a vantagem competitiva a alcançar, no cálculo, análise e gestão estratégica dos custos”<sup>9</sup>. Isto porque, o maior benefício do ABC para a estratégia da empresa é a identificação dos custos, e consequentemente das atividades, que acrescentam valor para o cliente/produto e a redução ou eliminação dos que não trazem nenhum valor.

De acordo com Innes e Mitchell (*cit. in* Franco *et al.*, 2015), as principais vantagens da adoção do custeio ABC são:

- Maior correção dos custos apurados por objeto de custos (isto é, tanto mais verdade quanto maior significado assumirem os custos indiretos na estrutura de custos da organização não associados com volumes de produção e vendas);
- Aumento da compreensão das causas dos custos e da necessidade de os racionalizar;
- Melhor controlo de custos e gestão de recursos;
- Melhor perceção das atividades realizadas na organização;
- Aumento da comunicação entre as várias áreas da organização.

---

<sup>9</sup> Helena Canha, O método ABC como fator de competitividade da empresa, p. 56.

Algumas razões da escolha do custeio ABC são: (Ferreira *et al.*, 2014)

- Orienta a atenção dos gestores para a gestão das atividades, facilitando a realização de objetivos e a melhoria da sua competitividade;
- Contribui para a melhoria contínua da performance da empresa, pois facilita a determinação de objetivos no sentido de:
  - Eliminação de desperdícios, através da eliminação das atividades que não acrescentam valor;
  - Melhoria na avaliação dos produtos através da identificação do ciclo de vida;
  - Melhoria contínua da qualidade;
  - Melhoria na tomada de decisão, identificando as causas do consumo de recursos;
  - Eficiência dos métodos de gestão através da simplificação das atividades;
  - Melhor análise das despesas da estrutura;
  - Orientação da atenção da gestão para as atividades que geram os custos;
  - Identificação das atividades que acrescentam valor ao produto, e aquelas que não acrescentam valor, eliminando-as do processo.

Pode-se dizer que, o ABC é uma ferramenta imprescindível tendo em conta a enorme concorrência que se instalou nos últimos anos, que fez diminuir as margens de lucro exigindo assim um conhecimento cada vez mais preciso e detalhado dos custos (Tsai *cit. in* Afonso, 2002).

Porém, de acordo Hopper e Major (*cit. in* Franco *et al.*, 2015), a adoção do sistema de custeio ABC não deve ser percebida como um fim em si mesmo, uma vez que, os seus benefícios dependem muito da forma como o sistema é implementado e aceite na organização pelos diversos gestores e demais utilizadores.

### **2.2.7 Críticas, inconvenientes e dificuldades**

Ferreira *et al.* (2014) critica o sistema de custeio ABC nos seguintes pontos:

- Este sistema acarreta elevados custos e é um processo bastante complexo tanto na sua implementação, como na sua gestão;

- Dificuldade na obtenção dos dados para identificar as atividades da empresa, e a complexidade em manter atualizado o formulário e o mapa daquelas;
- Dificuldade na identificação dos *cost drivers* e o consumo de muito tempo para a sua manutenção e atualização;
- Este processo pode implicar custos de projeto elevados na fase da construção do modelo, face ao tempo necessário para entrevistar e medir a percentagem do tempo dos funcionários no desempenho das atividades;
- Possibilidade de comportamentos de resistência por parte dos colaboradores da empresa, face à necessidade do controlo permanente das atividades exercidas por aqueles;
- Dificuldade na integração do ABC com os sistemas informáticos de algumas empresas, uma vez que se revelam insuficientes para processar e armazenar toda a informação associada ao ABC.

Mortal (2007) complementa as críticas de Ferreira *et al.* (2014) afirmando que:

- O ABC não muda a realidade dos fatos. O relacionamento dos custos fixos das atividades com os produtos é tão subjetivo e incorreto como qualquer outro sistema;
- Reconhece-se a superioridade do ABC em termos de gestão, na medida em que identifica e custeia as atividades. Porém, em termos de custeio de produtos não se vê que traga qualquer vantagem em relação aos sistemas de custeio tradicionais;
- O ABC não representa uma revolução em relação aos métodos tradicionais, mas completa-os.

As mais-valias da implementação do sistema de custeio ABC só serão observadas a médio prazo, que é muito distante face às necessidades atuais de informação e perspectivas de continuidade da empresa (Palma, 1997).

Os sistemas ABC são sistemas significativamente onerosos, devido aos custos que, normalmente, estão associados à sua implementação e manutenção, pelo que muitas organizações têm vindo a preferir manter em funcionamento os seus sistemas tradicionais de apuramento dos custos (Franco *et al.*, 2015).



### 2.2.8 *Time-Driven ABC*

Cientes das limitações e dificuldades que o método ABC apresenta, Kaplan e Anderson, repensaram a metodologia e os princípios originais do modelo de apuração de custos pelo ABC, e apresentaram uma solução denominada de *Time-Driven ABC* (TDABC), ou seja, o ABC induzido pelo tempo, mas sem abandonar o conceito inicial do ABC (Dalmácio, Rezende e Aguiar, 2007).

Logo, de acordo com Ferreira *et al.* (2014), o *Time-Driven ABC* propõe-se atualizar e adaptar o método ABC colmatando algumas das suas insuficiências, por isso, neste novo modelo, são os gestores que diretamente definem os recursos da empresa que são exigidos por cada objeto de custo, em vez de atribuírem os recursos às atividades e só depois aos objetos de custo, como no ABC. O tempo é o principal *cost driver*, possibilitando, assim, construir equações de tempo, que podem ser ajustadas sempre que for necessário.

O *Time-Driven ABC* apresenta as seguintes vantagens: é um modelo mais simples, fácil de implementar, pode ser atualizado com facilidade, pois conta com estimativas fornecidas pela gestão (ao contrário do ABC, que as informações eram inspecionadas pelos empregados), permite aos gestores obter informações importantes, sobre custos e rentabilidade, de forma rápida e barata, e evidencia a capacidade instalada *versus* a capacidade utilizada dos recursos (Kaplan e Anderson *cit. in* Dalmácio, Rezende e Aguiar, 2007).

### 2.2.9 *ABM (Activity Based Management)*

Os gestores precisam de informação adequada, fiável e atempada, sobre o trabalho que é desenvolvido (ou seja, as atividades) e os resultados daquele trabalho (isto é, os objetos de custo), e essa informação é facultada pelos sistemas ABC e TDABC. Porém, essa informação é somente o primeiro passo para o processo de tomada de decisões, o ABM é que vai ajudar a empresa a aproveitar essa informação, através de decisões estratégicas que melhor combatem as pressões externas do mercado e melhorem as operações da empresa (Ferreira *et al.*, 2014).

Pompermayer (1999) complementa que o ABM tem como finalidade auxiliar a empresa a atingir seus objetivos com o menor consumo de recursos, ou seja, obtendo os mesmos benefícios com um custo total mínimo. Esse objetivo somente será alcançado através de um conjunto de medidas interligadas, que somente podem ser desenvolvidas com informações provenientes do ABC e do TDABC.

### 3 METODOLOGIA

Para realização do trabalho e, conseqüentemente, alcance dos objetivos definidos, realizou-se uma pesquisa descritiva e bibliográfica, ou seja, baseada essencialmente em livros e artigos científicos.

No estudo empírico, efetuou-se uma investigação científica qualitativa, tendo por base a realização e análise de entrevistas estruturadas, mediante um guião previamente elaborado.

Para isso, foi desenvolvido uma simulação de uma empresa, debruçando-se mais no ciclo produtivo dos seus produtos, nos custos e nas atividades, pois esses são os aspetos mais importantes para os sistemas de custeio.

Nos dados dessa empresa fictícia foi aplicado um sistema de custeio tradicional, mais precisamente o sistema de custeio racional, e o sistema de custeio ABC, por forma a calcular os custos unitários dos produtos.

Após efetuar os cálculos, realizou-se as entrevistas, tendo como foco principal saber a opinião dos entrevistados sobre os resultados obtidos e sobre o sistema de custeio ABC.

O critério de escolha dos entrevistados foi ter algum conhecimento de contabilidade de gestão, e necessariamente do sistema do custeio ABC. Isto deve-se ao facto do assunto ser muito recente, e ainda existir poucas empresas que disponham de contabilidade de gestão e, conseqüentemente, poucos profissionais na área também.

Porém, cada um dos entrevistados apresenta seu perfil próprio, como será descrito a seguir:

Entrevistado 1: sexo masculino, mestre em Gestão de Empresas, é docente, contabilista e consultor, e já trabalhou com o sistema de custeio ABC enquanto docente universitário, como orientador de TCC (Trabalho de Conclusão de Curso), e como consultor para implementação do mesmo em empresas.

Entrevistado 2: sexo feminino, licenciado em Contabilidade e Administração, é técnico de contabilidade financeira, e já trabalhou com o tema enquanto estudante universitário (tema do seu TCC) e enquanto profissional.

Entrevistado 3: sexo feminino, licenciado em Administração e Controlo Financeiro, é técnico de contabilidade e de gestão de *stock* e já trabalhou com o tema enquanto estudante universitário (tema do seu TCC);

Entrevistado 4: sexo masculino, licenciado em Contabilidade e Administração, é responsável de contabilidade e *controller* (controla as outras áreas: produção, inventários, entre outras), e já trabalhou com o tema enquanto estudante universitário (tema do seu TCC);

Entrevistado 5: sexo masculino, mestre em Auditoria e Análise Financeira, é operador de mercado (*trading*), e já trabalhou com o tema enquanto docente universitário.

Para tratamento dos dados recolhidos, fez-se uma análise de conteúdo das entrevistas realizadas, transcrevendo-as na íntegra e interrelacionando as opiniões dos entrevistados.

Com base nos mesmos, prosseguiu-se à comparação dos resultados obtidos e listagem das diferenças entre os métodos. Também, esses dados, serviram de base para uma análise da importância estratégica do sistema de custeio ABC, e os seus possíveis benefícios.

## 4 APLICAÇÃO PRÁTICA

### 4.1 Apresentação dos Dados da Empresa Fictícia e Determinação dos Custos

A empresa Alfa, SA<sup>10</sup>, que opera no mercado cabo-verdiano, dedica-se à fabricação de esferográficas. Porém, produz esferográficas de apenas três cores: azul, preta e vermelha.

Durante a produção das mesmas foi possível recolher as seguintes informações:

Quadro 2- Informação sobre os produtos (matéria-prima e MOD em escudos)

	<b>Azul</b>	<b>Preta</b>	<b>Vermelha</b>
Matéria-prima	2.750.000	2.200.000	575.000
MOD*	1.540.000	1.232.000	308.000
Unidades produzidas	50.000	40.000	10.000

Fonte: adaptado de Major e Vieira, Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática, p. 257.

Quadro 3- Gastos gerais de fabrico/Custos indiretos (em escudos)

<b>Custo</b>	<b>Valor</b>
Ordenados	3.840.000
Encargos sociais (20%)	768.000
Alimentação do pessoal	750.000
Depreciações	880.000
Despesas de manutenção	440.000
Energia	700.000
Água	180.000
Comunicação	220.000
Vigilância e segurança	450.000
Combustível	150.000
Material de escritório	50.000
Serviço de limpeza	360.000
<b>Total</b>	<b>8.788.000</b>

Fonte: adaptado de Major e Vieira, Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática, p. 258.

A capacidade instalada da empresa ou a sua quantidade normal de produção é de 105.000 unidades de esferográficas. Porém, nesse período ela produziu apenas 100.000 unidades.

<sup>10</sup> Adaptado da exemplificação prática de Major e Vieira (Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática, pp. 257-263)

Os dados dessa empresa servirão de base da comparação entre um sistema de custeio tradicional – o racional, e o sistema de custeio ABC.

#### 4.1.1 Cálculo dos custos pelo sistema de custeio tradicional – racional

A escolha do sistema de custeio racional, entre os sistemas tradicionais de custeio referenciados na revisão de literatura, deve-se ao facto deste ser o sistema que mais se aproxima ao que se encontra exposto no número 13 da norma 13 do SNCRF (sistema de normalização contabilística e de relato financeiro) de Cabo Verde, que diz respeito aos custos de conversão dos inventários, e afirma que “a imputação dos gastos gerais de produção fixos aos custos de conversão é baseada na capacidade normal das instalações de produção<sup>11</sup>”.

Primeiramente vai-se calcular o custo unitário das esferográficas pelo sistema de custeio racional.

E como já se sabe, neste sistema de custeio há que separar os custos variáveis dos fixos, pois, os custos variáveis são imputados na sua totalidade aos produtos, porém, quanto aos custos fixos, há que verificar se devem ser totalmente imputados ou se apenas uma determinada percentagem será imputada. Por isso, é preciso utilizar a fórmula seguinte:

$$\text{Custo industrial} = \text{custos variáveis} + \text{custos fixos} \times \frac{\text{QR}}{\text{QN}}$$

Fonte: Adaptado de Caiado, Contabilidade de Gestão, p. 304.

Sendo:

- QR: quantidade real
- QN: quantidade normal

---

<sup>11</sup> Boletim Oficial da República de Cabo Verde, I série, nº48, SNCRF, p. 119.

Separando os custos variáveis dos fixos, obtém-se o quadro 4:

Quadro 4- Separação dos custos (em escudos)

	<b>Fixo</b>	<b>Variável</b>
Ordenados	3.840.000	----
Encargos sociais (20%)	768.000	----
Alimentação do pessoal	750.000	----
Depreciações	880.000	----
Despesas de manutenção	----	440.000
Energia	----	700.000
Água	----	180.000
Comunicação	----	220.000
Vigilância e segurança	450.000	----
Combustível		150.000
Material de escritorio	----	50.000
Serviço de limpeza	360.000	----
<b>Total</b>	<b>7.048.000</b>	<b>1.740.000</b>

Fonte: Elaboração própria

Com base nos dados e fórmulas acima, pode-se constatar que o custo industrial é de 8.435.600\$00, sendo que a empresa nesse período só utilizou 95% da sua capacidade instalada, por isso, só é imputado aos produtos 95% dos custos fixos, o 5%, no valor de 352.400\$00, é considerado como CINI (custo industrial não incorporado).

Agora faz-se a imputação do custo industrial às diferentes cores de esferográficas, já o CINI é considerado como custo do período.

Então, escolheu-se como base de imputação o número de unidades produzidas, e procedeu-se ao cálculo do coeficiente de imputação, que se obtém dividindo o valor do custo industrial pelo número total de esferográficas produzidas, como consta no quadro 5.

Quadro 5- Cálculo do coeficiente de imputação do custo industrial

Custo industrial (1)	8.435.600
Base de imputação: unidades produzidas (2)	100.000
Coeficiente de imputação (3)=(1)/(2)	84,356

Fonte: Adaptado de Ferreira *et al*, Contabilidade de Gestão: Estratégia de Custos e de Resultados, p. 283.

Conhecendo o coeficiente de imputação, fez-se a imputação do custo industrial aos produtos.

Quadro 6 - Imputação do custo industrial aos produtos

	<b>Azul</b>	<b>Preta</b>	<b>Vermelha</b>
Coeficiente de imputação (1)	84,356	84,356	84,356
Unidades produzidas (2)	50.000	40.000	10.000
Custos indiretos imputados (3)=(1)*(2)	4.217.800	3.374.240	843.560

Fonte: Adaptado de Ferreira *et al*, Contabilidade de Gestão: Estratégia de Custos e de Resultados, p. 283.

Após imputar o custo industrial aos produtos, finalmente calculou-se o custo unitário das diferentes cores de esferográficas, como se pode observar no quadro 7.

Quadro 7 - Cálculo de custo unitário dos produtos (em escudos)

	<b>Azul</b>	<b>Preta</b>	<b>Vermelha</b>
Matéria-prima (1)	2.750.000	2.200.000	575.000
MOD (2)	1.540.000	1.232.000	308.000
Custo industrial (3)	4.217.800	3.374.240	843.560
Custo total (1+2+3)	8.507.800	6.806.240	1.726.560
Custo unitário <sup>12</sup>	170,156	170,156	172,656

Fonte: adaptado de Major e Vieira, Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática, p. 262.

#### **4.1.2 Cálculo dos custos pelo sistema de custeio ABC**

Considerando os mesmos dados da empresa, agora prosseguiu-se ao cálculo dos custos unitários das esferográficas pelo sistema de custeio ABC. Porém, como já foi referenciado acima, o número 13 da norma 13 do SNCRF de Cabo Verde afirma que os custos fixos devem ser imputados com base na capacidade normal da empresa, por isso, o método ABC terá que ser aplicado de forma conjugada com essa norma. Ou seja, como consta no quadro 8, só serão imputados aos produtos, a percentagem realmente utilizada dos custos fixos, nesse caso 95%.

---

<sup>12</sup> Divisão do custo total pelo número de unidades produzidas.



Quadro 8 - Determinação da capacidade utilizada dos custos fixos (em escudos)

<b>Custos Fixos</b>	<b>Capacidade instalada (100%)</b>	<b>Capacidade utilizada (95%)</b>
Ordenados	3.840.000	3.648.000
Encargos sociais (20%)	768.000	729.600
Alimentação do pessoal	750.000	712.500
Depreciações	880.000	836.000
Vigilância e segurança	450.000	427.500
Serviço limpeza	360.000	342.000
<b>Total</b>	<b>7.048.000</b>	<b>6.695.600</b>

Fonte: Elaboração própria

Como o próprio nome já diz esse custeio é baseado nas atividades. Sendo assim, a primeira coisa a fazer é identificar as atividades realizadas na empresa. Essas são: serviços administrativos, planeamento da produção, preparação das máquinas (*setup*), produção, embalagem e distribuição.

Quadro 9 - Tipo de cada uma das atividades

<b>Atividade</b>	<b>Tipo</b>
A1-Serviços administrativos	Suporte
A2-Planeamento da produção	Lote
A3-Preparação das máquinas	Lote
A4- Produção	Unitário
A5-Embalagem	Lote
A6-Distribuição	Suporte/lote

Fonte: Elaboração própria

Mas como já se sabe também, o custeio ABC é feito em dois estádios:

1º Estádio: Imputar os custos indiretos às atividades

Para isso é preciso identificar os *cost drivers* de cada custo indireto:

- Ordenados e encargos sociais: diz respeito à mão-de-obra indireta, isto é, o pessoal que não trabalha diretamente na atividade de produção. E o *cost driver* escolhido para esses dois custos foi o número de trabalhadores indiretos.

- Alimentação do pessoal: como o pessoal trabalha num período único, a empresa optou por oferecer-lhes uma refeição quente a cada dia. O seu *cost driver* também é o número de trabalhadores.
- Depreciações: a empresa dispõe de alguns equipamentos que são depreciables (três máquinas de produção, duas máquinas de embalagem e uma viatura), porém, o valor de cada um varia e, logo, o valor de depreciação de cada um também é diferente. Sendo assim, escolheu-se o valor do equipamento como *cost driver* deste custo.
- Despesas de manutenção: o *cost driver* escolhido para esse custo foi o número de equipamentos sujeitos a manutenção em cada atividade.
- Energia: por não se dispor de um contador para cada atividade, esse custo foi imputado mediante estimativas (em percentagem). Então, pode-se dizer que as máquinas de produção são as que consomem mais energia, pois só funcionam com recurso à eletricidade, sendo assim, acordou-se imputar 40% desse custo à atividade de produção, 25% à atividade de embalagem por também dispor de máquinas, 15% à atividade de preparação das máquinas, 15% aos serviços administrativos e 5% ao planeamento da produção. A atividade de distribuição não consome energia.
- Água: escolheu-se o número de trabalhadores para ser o seu *cost driver*.
- Comunicação: este custo inclui as despesas de telefone e internet, e foi definido como o seu *cost driver* o tempo de uso dos dois por cada atividade.
- Vigilância e segurança: este custo abrange todas as atividades na mesma proporção, por isso, não foi definido um *cost driver* para o mesmo. Simplesmente o seu valor foi dividido pelo número de atividades, obtendo, assim, o mesmo valor a imputar a cada atividade.
- Combustível: este custo diz respeito apenas à atividade de distribuição, pois, é a única que dispõe de uma viatura, sendo necessário salientar que as máquinas de produção e embalagem só funcionam ligadas à eletricidade. Logo, foi imputado na sua totalidade à atividade de distribuição.
- Material de escritório: o *cost driver* escolhido para este custo foi o número de requisição de material de escritório elaborado por cada atividade. Sendo assim, ele será imputado apenas às atividades de serviços administrativos, planeamento de produção e distribuição.

- Serviço de limpeza: este custo será distribuído mediante o espaço ocupado por cada atividade dentro da empresa. Logo, o seu *cost driver* é a área (m<sup>2</sup>) ocupada por cada atividade.

Quadro 10 - *Cost drivers* dos custos indiretos

<b>Custos indiretos</b>	<b><i>Cost driver</i></b>
Ordenados	Nº trabalhadores indiretos
Encargos sociais	Nº trabalhadores indiretos
Alimentação do pessoal	Nº trabalhadores
Depreciações	Valor de equipamentos depreciables
Despesas de manutenção	Nº equipamentos sujeitos a manutenção
Energia	-----
Água	Nº trabalhadores
Comunicação	Tempo de uso
Vigilância e segurança	-----
Combustível	-----
Material de escritório	Nº requisições
Serviço de limpeza	Área ocupada (m <sup>2</sup> )

Fonte: Elaboração própria

Após escolher os *cost drivers*, foi preciso definir o volume de cada um como consta no quadro 11.

Quadro 11 - Volume dos *cost drivers* de custos indiretos

	<b>A1</b>	<b>A2</b>	<b>A3</b>	<b>A4</b>	<b>A5</b>	<b>A6</b>	<b>Total</b>
Nº trabalhadores indiretos	2	2	2	----	3	2	11
Nº trabalhadores	2	2	2	5	3	2	16
Valor equip. depreciables	--	---	----	4.500.000	1.800.000	1.200.000	7.500.000
Nº equip. sujeito a manutenção	2	1	----	3	2	1	9
Tempo de uso comunicação	1200	300	----	----	----	500	2000
Nº requisições	24	12	----	----	----	12	48
Área (m <sup>2</sup> )	100	50	----	250	100	----	500

Fonte: Elaboração própria

Posteriormente, calculou-se o coeficiente de imputação dos custos indiretos às atividades.

Quadro 12 - Cálculo dos coeficientes de imputação dos custos

	<b>Valor dos Custos (1)</b>	<b>Volume <i>cost driver</i> (2)</b>	<b>Coeficiente de imputação (3)=(1)/(2)</b>
Ordenados	3.648.000	11	331.636,36
Encargos sociais	729.600	11	66.327,27
Alimentação do pessoal	712.500	16	44.531,25
Depreciações	836.000	7.500.000	0,11
Despesas de manutenção	440.000	9	48.888,89
Água	180.000	16	11.250
Comunicação	220.000	2000	110
Material de escritório	50.000	48	1.041,67
Serviço de limpeza	342.000	500	684

Fonte: adaptado de Major e Vieira, Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática, p. 261.

Assim, foi possível imputar os custos às atividade, procedendo da seguinte forma, como no exemplo a baixo:

O valor dos ordenados da atividade A1 foi obtido multiplicando o valor do coeficiente de imputação dos ordenados (331.636,36) pelo volume do *cost driver* desse custo indireto, que é o número de trabalhadores indiretos, que diz respeito apenas à atividade A1 (2), chegando assim ao valor de 663.272,73.

Quadro 13 - Imputação dos custos indiretos às atividades (em escudos)

	A1	A2	A3	A4	A5	A6
Ordenados	663.272,73	663.272,73	663.272,73	----	994.909,09	663.272,73
Encargos sociais	132.654,55	132.654,55	132.654,55	----	198.981,82	132.654,55
Alimentação de pessoal	89.062,50	89.062,50	89.062,50	222.656,25	133.593,75	89.062,50
Depreciação	----	----	----	501.600	200.640	133.76
Manutenção	97.777,78	48.888,89	----	146.666,67	97.777,78	48.888,89
Energia	105.000	35.000	105.000	280.000	175.000	----
Água	22.500	22.500	22.500	56.250	33.750	22.500
Comunicação	132.000	33.000	----	----	----	55.000
Vigilância e segurança	71.250	71.250	71.250	71.250	71.250	71.250
Combustível	----	----	----	----	----	150.000
Material de escritorio	25.000	12.500	----	----	----	12.500
Serviço de limpeza	68.400	34.200	----	171.000	68.400	----
Total	1.406.917	1.142.329	1.083.740	1.449.423	1.974.302	1.378.889

Fonte: Elaboração própria

Conhecendo os custos de cada atividade, passou-se ao segundo estágio.

2º Estádio: Imputar os custos das atividades aos produtos

Como no primeiro estágio, também no segundo é necessário identificar os *cost drivers* de cada atividade:

- Serviços administrativos: escolheu-se o número de ordens de produção.
- Planeamento: escolheu-se o número de ordens de produção.
- Preparação das máquinas: escolheu-se a duração do *setup*, pois, o tempo de *setup* varia entre as cores de esferográficas.
- Produção: escolheu-se o número de horas-máquina.
- Embalagem: escolheu-se a quantidade embalada.
- Distribuição: escolheu-se a quantidade distribuída.

De seguida, foi preciso quantificar esses *cost drivers* para cada uma das esferográficas, conforme consta no quadro 14.

Quadro 14 - Volume dos *cost drivers* de atividades

	<b>Azul</b>	<b>Preta</b>	<b>Vermelha</b>	<b>Total</b>
Nº ordens de produção	50	50	38	138
Duração de <i>setup</i>	200	50	128	378
Horas-máquina	5.000	4.000	1.000	10.000
Quantidade embalada	50.000	40.000	10.000	100.000
Quantidade distribuída	45.000	30.000	7.000	82.000

Fonte: adaptado de Major e Vieira, Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática, p. 261.

Posteriormente, calculou-se o coeficiente de imputação dos custos de cada atividade.

Quadro 15 - Cálculo do coeficiente de imputação por atividade

	<b>Valor dos custos (1)</b>	<b>Volume cost drive (2)</b>	<b>Coeficiente de imputação (3)=(1)/(2)</b>
Serviços administrativos	1.406.917	138	10.195,051
Planeamento de produção	1.142.329	138	8.277,7464
Preparação das máquinas	1.083.740	378	2.867,037
Produção	1.449.223	10.000	144,9223
Embalagem	1.974.302	100.000	19,74302
Distribuição	1.378.889	82.000	16,81572

Fonte: adaptado de Major e Vieira, Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática, p. 261.

Assim, foi possível imputar os custos de cada atividade às diferentes cores de esferográficas, procedendo da seguinte forma, como no exemplo a baixo:

O valor dos serviços administrativos imputado às esferográficas de cor azul foi obtido multiplicando o valor do coeficiente de imputação dos serviços administrativos (10.195,051) pelo volume do *cost driver* dessa atividade, que é o número de ordens de produção, que diz respeito apenas às esferográficas de cor azul (50), chegando assim ao valor de 509.752,54.

Quadro 16 - Imputação dos custos das atividades aos produtos (em escudos)

	<b>Azul</b>	<b>Preta</b>	<b>Vermelha</b>
Serviços administrativos	509.752,54	509.752,54	387.411,9
Planeamento de produção	413.887,32	413.887,32	314.554,4
Preparação das máquinas	573.407,41	143.351,85	366.980,7
Produção	724.611,5	579.689,2	144.922,3
Embalagem	987.151	789.720,8	197.430,2
Distribuição	756.707,38	504.471,59	117.710
<b>Total</b>	<b>3.965.517</b>	<b>2.940.873</b>	<b>1.529.010</b>

Fonte: adaptado de Major e Vieira, Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática, p. 262.

Após todos esses cálculos para imputação dos custos indiretos, calculou-se o custo unitário das esferográficas no custeio ABC.

Quadro 17 - Cálculo do custo unitário de cada produto (em escudos)

	<b>Azul</b>	<b>Preta</b>	<b>Vermelha</b>
Matéria-prima (1)	2.750.000	2.200.000	575.000
MOD (2)	1.540.000	1.232.000	308.000
Custos indiretos (3)	3.965.517	2.940.873	1.529.010
<b>Custo total (1+2+3)</b>	<b>8.255.517</b>	<b>6.372.873</b>	<b>2.412.010</b>
<b>Custo unitário<sup>13</sup></b>	<b>165,1</b>	<b>159,3</b>	<b>241,2</b>

Fonte: adaptado de Major e Vieira, Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática, p. 262

### 4.1.3 Resumo e análise dos custos unitários

Após cálculo dos custos unitários pelos dois sistemas, pode-se chegar ao seguinte quadro de comparação dos mesmos:

Quadro 18 - Comparação dos custos unitários (em escudos)

	<b>Azul</b>	<b>Preta</b>	<b>Vermelha</b>
Custeio tradicional (racional)	170,156	170,156	172,656
<b>ABC</b>	<b>165,1</b>	<b>159,3</b>	<b>241,2</b>

Fonte: Adaptado de Ferreira *et al*, Contabilidade de Gestão: Estratégia de Custos e de Resultados, p. 285.

<sup>13</sup> Divisão do custo total pelo número de unidades produzidas.

Como se pode verificar os custos unitários das esferográficas obtidos pelo método ABC diferem dos obtidos pelo método tradicional, e essa diferença pode ser analisada de duas formas:

- Por sistema de custeio, ou seja, comparando os custos unitários das diferentes cores de esferográficas entre eles, pode-se constatar que no sistema de custeio racional, os custos das diferentes cores de esferográficas encontram-se praticamente no mesmo nível, em que a azul e a preta têm o mesmo custo, e a vermelha apresenta uma diferença positiva de 2,5. Já no ABC, cada cor tem o seu custo isolado, permanecendo a azul e a preta quase no mesmo nível, sendo a azul mais cara com a diferença de 5,8, mas já a cor vermelha apresenta um custo consideravelmente maior, ultrapassando a azul em 76,1 e a preta em 81,9.
- Por cor de esferográfica, ou seja, comparando os custos unitários fornecidos pelos sistemas de custeio para cada cor de esferográfica, pode-se verificar que a azul apresenta um custo ligeiramente menor no ABC, sendo a diferença de 5, a preta também apresenta um custo menor no ABC, sendo a diferença de, aproximadamente, 11, já a cor vermelha é a única que o seu custo é maior no ABC, em relação ao sistema racional, sendo a diferença muito considerável, no valor de 68,544.

Essa discrepância de custos deve-se ao fato do método ABC utilizar uma forma mais eficaz, transparente e fiável de repartir os custos indiretos, tentando chegar mais perto possível da causa de cada um deles, isto é, estuda muito bem os custos indiretos, procura definir o melhor *cost driver* para cada um deles, enfatiza as atividades realizadas pela empresa, tenta enumerá-las e definir o indutor de custo de cada uma, pois são elas que consomem os recursos e não os produtos, e tudo isso faz com que a informação disponibilizada por esse sistema seja mais real e fidedigna, o que permite a empresa saber se está a ter rentibilidade ou não, face aos preços praticados.

Ao contrário do sistema de custeio tradicional - racional, que parte do princípio que todos os custos estão relacionados diretamente com o nível dos *outputs* e, por isso, os custos indiretos são imputados com base nele, sem preocupar com o real gerador dos custos indiretos, fazendo com que os custos unitários dos produtos sejam distorcidos e irreais, direcionando a empresa para decisões



erradas, nomeadamente a colocação de produtos/serviços sobrevalorizados ou subvalorizados no mercado.

Logo, conclui-se que o método ABC permite alocar os custos indiretos da melhor forma possível e fornecer dados mais credíveis acerca dos produtos à direção da empresa, permitindo-lhe saber onde mexer para diminuir os custos e definir preços competitivos.

## **4.2 Apresentação dos Dados das Entrevistas**

A primeira pergunta da entrevista consistia em saber de forma sucinta a opinião de cada entrevistado sobre a Contabilidade de Gestão, e foram obtidas as seguintes respostas:

- Entrevistado 1: a contabilidade de gestão é essencial para qualquer empresa, seja industrial, seja comercial, seja de prestação de serviço, pois, constitui uma ferramenta de gestão. Principalmente para as empresas industriais que, como é óbvio, devem adotar a contabilidade de gestão, para que possam saber qual é o custo de cada produto, mas também para auxiliar as tomadas de decisões, nomeadamente saber qual preço colocar, qual produto produzir, para qual área ou região produzir, isto é, permite saber informações a nível de gastos por outras formas: por função, por área geográfica, entre outros. E para que os gestores tenham todas essas informações, é preciso implementar, primeiramente, um sistema de custeio nas empresas, pois somente a informação financeira já não é suficiente para as tomadas de decisões do dia-a-dia.
- Entrevistado 2: a contabilidade de gestão traz muitas vantagens para as empresas, porque, de uma forma geral, as empresas trabalham no “escuro”, considerando como gastos apenas aquilo que a contabilidade financeira consegue captar e transmitir-las, ou somente aquilo que conseguem apurar por alto, elas não têm dados minuciosos dos custos dos seus produtos/serviços. Por isso, uma contabilidade de gestão bem montada e organizada é muito importante, na medida que, ajuda as empresas a conhecer os custos, a controlá-los, a definir as estratégias, a comparar os custos e os preços praticados e decidir se vale a pena investir num determinado produto/serviço, ou não.

- Entrevistado 3: quando se fala de contabilidade de gestão, está-se a falar duma empresa que tem uma área de produção, então para essa empresa definir as suas estratégias no ramo em que encontra inserida, claro que deve conhecer bem os seus custos, porque caso contrário não irá conseguir definir os seus preços, e isso pode afetar a sua posição no mercado. As decisões baseadas em informações que a contabilidade de gestão fornece, e as que não são baseadas nessas informações, têm que ser, no mínimo, diferente. Então, neste sentido, a contabilidade de gestão é extremamente importante, pois faz com que os gestores estejam a par do que realmente acontece, e quando a empresa adota o melhor sistema de custeio que se adequa à sua realidade, o gestor terá mais firmeza em tomar qualquer decisão, pois, irá confiar mais nos valores que o sistema de custeio fornece.
- Entrevistado 4: as mais-valias que a contabilidade de gestão traz para as empresas, principalmente as industriais, são incontáveis, pois tudo o que a empresa faz vai em direção ao que ela produz, então para manejar a margem bruta, para conhecer o custo de produção, a empresa tem que dispor de um sistema de custeio fiável. Principalmente aqui em Cabo Verde, que as empresas fazem a valorização de produção através de uma forma simples, não vão a fundo e ficam sem saber qual o custo real de produção, qual o produto está a dar lucro, qual está a dar prejuízo, onde está a ganhar, onde está a perder, e quando é assim a empresa não evolui. As empresas dão muita importância à contabilidade financeira e acabam esquecendo da contabilidade de gestão, e isso dita muito a situação de decadência das mesmas.
- Entrevistado 5: a contabilidade de gestão, estuda e analisa de uma forma minuciosa todas as operações e os processos internos e externos de uma instituição. Depois compila e apresenta estes dados/resultados/informações de acordo com as necessidades de cada empresa, de forma a proporcionar informações úteis para o processo de tomada de decisões. O verdadeiro potencial da contabilidade de gestão é o da mutação, pois, cada instituição é um caso particular, e as especificidades estruturais e sectoriais é que vai definir a forma da contabilidade de gestão. Essa mutabilidade vai contribuir para que cada empresa utilize de uma forma eficiente e eficaz os recursos, acrescentando valor à instituição, mas para isso as informações têm de ser fornecidas atempadamente.

A segunda pergunta da entrevista consistia em saber quais os sistemas de custeio que são considerados tradicionais e qual o melhor entre eles, e foram obtidas as seguintes respostas:

- Entrevistado 1: o fato de um sistema de custeio ser considerado tradicional ou não, deve-se ao facto de haver atualmente vários outros sistemas e mais recentes, por causa do desenvolvimento na área que faz com que cada vez mais surja novos sistemas de custeio. Assim, a designação de sistema de custeio tradicional diz respeito aos que eram utilizados antigamente (tempo de existência). Atualmente, até o ABC já está a ser considerado tradicional, pois foi desenvolvido há algum tempo, e agora tem o *Time Driven* ABC que é um desenvolvimento e/ou melhoramento do ABC.

Mas os considerados tradicionais ainda podem ser utilizados e darem algum contributo às empresas, porque melhor pouco do que nada.

Porém, o racional tem que ser utilizado por causa da lei que impede a utilização dos outros tradicionais aqui em Cabo Verde, por isso, é o melhor.

- Entrevistado 2: os sistemas considerados tradicionais são: total, variável e racional. Porém, o racional é o melhor entre eles, uma vez que, aproxima mais da realidade da empresa do que os outros, por levar em conta a capacidade instalada e a utilizada da empresa, diminuindo a divergência dos custos.
- Entrevistado 3: normalmente, os custeios considerados tradicionais são: variável, racional e total. Os tradicionais são os considerados obsoletos, os que usam um único critério de repartição. Embora dependa do objeto de cada empresa, o melhor entre os tradicionais é o racional, pois acaba por aproximar um pouco mais do ABC, e no sistema racional imputa-se apenas a capacidade utilizada, e o ABC defende essa mesma ideia também.
- Entrevistado 4: os sistemas tradicionais são total, variável e racional. Eles são fáceis de utilizar. O custeio racional dá uma ideia mais clara do que os outros, pois leva em conta a capacidade instalada e a utilizada, fornecendo custos mais reais, porém, ele não dá ênfase às atividades realizadas na empresa, então, pode-se dizer que ele dá um custo menos distorcido mas não o real.
- Entrevistado 5: os sistemas tradicionais são total, variável e racional. Dos três, o custeio racional é o melhor, uma vez que baseia na capacidade instalada e na utilizada na empresa

para determinar o custo de produção unitário de cada produto. E isso faz com que a probabilidade de definir um preço de venda apropriado seja maior.

A terceira pergunta da entrevista consistia em saber de forma sucinta a opinião de cada entrevistado sobre o sistema de custeio ABC, e foram obtidas as seguintes respostas:

- Entrevistado 1: o ABC é um bom sistema, surgiu a partir de algumas limitações dos sistemas considerados tradicionais, nomeadamente a repartição dos custos indiretos, que é uma limitação de forma geral da contabilidade de gestão, quando a empresa fabrica mais que um produto.

É um sistema atual que auxilia os gestores, permite analisar o que está ser criado a nível de criação de valor, quais as atividades que geram valores, quais atividades que são importantes, permite eliminar desperdícios, e é uma forma de valorizar inventários mais eficiente e permite encontrar uma melhor forma de repartir os custos indiretos.

Claro que como qualquer outro sistema, tem as suas limitações: a nível de tempo de implementação, os custos, mas há formas de ultrapassá-las também. A subjetividade na escolha dos *cost drivers* também é um ponto fraco, porém, qualquer que seja o sistema, na hora de definição tem sempre a questão da subjetividade de quem está a fazer, seja na definição dos *cost drivers*, seja na definição das atividades. Isto quer dizer que uma pessoa pode implementar de uma forma, e outra implementar de forma diferente, isso é normal. O problema é tentar chegar à informação mais real possível.

- Entrevistado 2: o ABC, por basear-se nas atividades para imputar os custos indiretos aos produtos/serviços, trouxe uma grande melhoria em termos de apuramento dos custos, porque, realmente quem consome os recursos são as atividades. Permite aproximar o máximo possível do real custo dos produtos/serviços e isso possibilita a empresa saber quais os produtos/serviços que consomem mais recursos mas que a sua procura não compensa, ou seja, o seu rendimento não supera o seu custo.
- Entrevistado 3: o ABC dá um tratamento mais fiável aos custos indiretos, e é aí que reside a diferença entre os custeios tradicionais e o ABC, uma vez que ele estabelece um relação

de causa-efeito desde imputação de recursos às atividades até imputação dos custos das atividades aos produtos/serviços.

O ABC traz essa inovação de definir as atividades, e até podem ser agrupadas as atividades que têm o mesmo *cost driver*, e só depois os custos indiretos são imputados aos produtos baseados na relação de causa-efeito.

Leva algum tempo para definir as atividades e os *cost drivers*, porém, uma vez definida já não há problemas, a não ser que haja alguma modificação na empresa.

- Entrevistado 4: as mais-valias que o ABC trouxe foram: a forma de distribuir os custos indiretos baseando-se na ideia que são as atividades que consomem os recursos e não os produtos, e isso faz com as empresas deem uma maior ênfase ao estudo das atividades, e só depois imputem os custos das atividades aos objetos de custeio; faz com as empresas conheçam melhor o seu processo de produção, pois sem esse conhecimento não conseguem implementá-lo, já nos tradicionais não é preciso ir fundo no processo produtivo; fornece uma margem de rentabilidade bem mais confiável e real; permite a empresa saber para onde que os custos estão a ir.
- Entrevistado 5: o ABC assenta no pressuposto que são as atividades desenvolvidas na organização que consomem os recursos e que originam os custos, não os produtos. Isto faz com que este custeio forneça informações pormenorizadas no que respeita às atividades, e implica que os gestores tomem melhores decisões estratégicas. A principal melhoria do ABC em relação aos sistemas de custeio tradicionais é o reconhecimento dos indutores de custos relacionados com as atividades e não com a variação do volume de produção. Ainda em termos de melhorias, o ABC fornece informações mais precisas acerca das atividades de produção, atividade de manutenção e custo do produto, tudo isto contribui para uma melhoria contínua das instituições, melhoria dos sistemas de gestão de qualidade, entre outros.

A quarta pergunta da entrevista consistia em fazer uma pequena análise dos resultados do exemplo prático, e foram obtidas as seguintes respostas:

- Entrevistado 1: no exemplo é possível constatar a melhoria que o ABC trouxe para a valorização dos inventários, pois, as decisões que o gestor baseasse nos dados do sistema tradicional, nomeadamente o preço, iriam prejudicar a empresa, pois, esses dados estão distorcidos e não correspondem à realidade, principalmente no que toca à esferográfica vermelha. Por isso, a empresa deveria optar pelo ABC e ter dados mais reais.
- Entrevistado 2: no exemplo, a empresa deveria optar pelo método ABC, porque permite ver a disparidade dos custos unitários, por exemplo no ABC pode-se ver a grande diferença do custo de produzir uma esferográfica azul de uma vermelha, o ABC fornece dados que permitem a empresa decidir qual delas produzir, em comparação com os seus preços, ou seja, a margem que se vai obter. O ABC permite ver a diferença de custo da esferográfica azul e o da esferográfica preta, já no tradicional são iguais. Aplicando o método tradicional, os custos das esferográficas ficaram quase na mesma proporção (quase iguais), mas com o ABC vê-se a real diferença na determinação dos custos.
- Entrevistado 3: no exemplo prático aplica-se dois sistemas diferentes, e obtém-se, também, valores diferentes, ou seja, as decisões baseadas em cada um desses custeios vai ser diferente, no mínimo.

No tradicional a azul e a preta têm o mesmo custo, e a vermelha é ligeiramente mais cara, já o ABC permite observar que a preta é um pouco mais barata que a azul, e o custo da vermelha é de longe maior, ou seja, a nível de estratégias, por exemplo definição de preço, se na vermelha a empresa optar por aplicar uma margem de lucro de 10% tendo em consideração o custo fornecido pelo método tradicional, já levando em conta o custo do ABC, a empresa consegue observar que na realidade esse 10% sobre o custo obtido do método tradicional não é suficiente para obter uma margem positiva. Isto é, as decisões tomadas quando se utiliza o custeio tradicional não servem quando se aplica o ABC. Logo, a empresa deveria optar pelo ABC.

- Entrevistado 4: quanto ao exemplo, tem-se um sistema de custeio tradicional (racional) que reparte os custos de uma forma bem mais simples e rápido, e fornece informações de que os custos unitários são quase iguais e que a empresa está a gastar praticamente o mesmo em todas esferográficas. Porém, ao aplicar o ABC, pode-se notar que as esferográficas vermelhas que no racional consumiam pouca parte dos custos indiretos, na realidade

consomem grande parte desses custos e custam muito mais do que as azuis e as pretas. Ou seja, o ABC dá uma ideia real dos gastos, e onde investir para diminuir custo.

Essa empresa deveria optar pelo custeio ABC, mas o problema é que se trata de uma pequena empresa, com um total de 17 milhões de gastos, então a implementação do custeio ABC iria custar muito para sua dimensão. Logo, aconselho a optar pelo sistema racional, apenas sugiro a encontrar uma forma mais real de repartir os custos indiretos, que talvez poderia ser através do valor dos custos diretos (MP e MOD).

- Entrevistado 5: em termos de resultados, pode-se verificar que duas canetas (azul e preta) tiveram um custo unitário inferior através do sistema de custeio ABC, enquanto a terceira caneta (vermelha) teve um custo de produção superior. Destes resultados podemos facilmente dizer que a empresa iria definir um preço de venda inusitado, distorcendo assim a rentabilidade de cada produto. Se a empresa adotasse o sistema tradicional, iria definir preços de vendas, das canetas azul e preta, muito superior a custo unitário de produção, para a caneta vermelha, iria definir um preço que não cobria os custos de produção da caneta. A falha na imputação dos custos, não só tem influência no controlo dos custos de uma instituição, tem também influência nas políticas externas, com o sistema tradicional a empresa perde dinheiro na produção da caneta vermelha e exagera no preço das outras duas canetas. O exemplo demonstra claramente o contributo do sistema de custeio ABC para a tomada de decisões estratégicas internas e externas.

A quinta pergunta consistia em saber qual o sistema de custeio que o entrevistado prefere e foram obtidas as seguintes respostas:

- Entrevistado 1: Optaria pelo ABC ou *Time Driven ABC* que é o mais recente e simplifica o ABC, em que é utilizado equações de tempo em vez daqueles dois estádios do ABC. Mas claro que o ABC é um bom sistema e pode ser implementado aqui em Cabo Verde ou em qualquer outro país, de forma rápida e simples.
- Porém, a implementação de qualquer sistema depende da empresa, das informações que quer obter, da sua estrutura de custos, da sua atividade, do seu objetivo, do que o

responsável de contabilidade de gestão quer, é preciso saber tudo isso de antemão antes de escolher e implementar qualquer sistema.

- Entrevistado 2: De todos os sistemas de custeio, optaria pelo *Time-Driven* ABC, por estar mais adequado e ser mais recente. Contudo, o ABC é muito bom também, e vale a pena relembrar que o *Time Driven* é baseado no ABC, é uma atualização do mesmo.
- Entrevistado 3: ABC é melhor.
- Entrevistado 4: Melhor é o *Time-Driven* ABC, pois, é evolução do ABC, uma vez que este exigia muito tempo e recursos, então surgiu o *Time-Driven* ABC para colmatar essas desvantagens.
- Entrevistado 5: A minha preferência vai para o Sistema ABC, isto porquê as informações obtidas são as mais corretas, utiliza diversos indutores de custos, contribui para a avaliação do desempenho, melhor definição dos preços e consequentes margens de lucros apropriados.

### 4.3 Análise e Conclusão dos Dados Recolhidos

Dos dados recolhidos das entrevistas pode-se verificar que a contabilidade de gestão é muito importante para as empresas, seja industrial, seja comercial, seja de prestação de serviço, embora ainda haja a tendência de associar a contabilidade de gestão somente às empresas industriais. Mas ela tem o potencial de mutação, isto é, é possível adaptá-la às características específicas de cada empresa, definindo, assim, a forma que ela será inserida e trabalhada em cada empresa, fornecendo informações atempadas e gerindo os recursos de forma eficiente e eficaz.

Esta é considerada uma grande ferramenta de gestão, que quando bem implementada e monitorada, isto é, com a escolha do sistema de custeio que melhor se adequa à empresa, só traz mais-valias para as empresas, principalmente o conhecer dos seus reais custos, pois, a contabilidade financeira não tem capacidade de tratar todos os custos de forma minuciosa e depois fornecer essa informação à gestão, logo, as empresas devem apostar, também, na contabilidade de gestão.



As informações que essa ferramenta põe à disposição dos gestores, permitem-lhes conhecer os custos, controlá-los, definir as estratégias, comparar os custos e os preços praticados, decidir se vale a pena investir num determinado produto/serviço ou não, definir os preços, manejar a margem bruta e conhecer a rentabilidade de cada produto/serviço, ou seja, apoia o processo de tomada de decisões.

Quanto aos sistemas de custeio tradicionais, a maioria dos entrevistados consideram que são três: total, variável e racional. Porém, há um entrevistado que diz que o fato de ser considerado tradicional está ligado ao tempo de existência, ao desenvolvimento na área e surgimento de novos sistemas de custeio, por isso, para ele até o ABC já pode ser considerado tradicional, pois foi desenvolvido há algum tempo e já foi lançado o *Time-Driven ABC* que é seu aperfeiçoamento, e há um entrevistado que defende que os sistemas de custeio considerados tradicionais são aqueles que utilizam um único critério de repartição dos custos indiretos.

Mas para todos os entrevistados o sistema de custeio racional é o melhor entre os tradicionais, pois, só faz imputação dos custos que diz respeito à capacidade utilizada, aproximando, assim, mais do ABC e diminuindo a distorção dos custos, por outro lado, porque vai de encontro ao SNCRF de Cabo Verde.

Para os entrevistados, o ABC é um bom sistema de custeio, que surgiu para tentar colmatar a principal limitação dos sistemas de custeio tradicionais que é a repartição dos custos indiretos. Então ele reparte estes custos pelas atividades da empresa, o que implica o conhecimento das atividades realizadas, e só depois pelos produtos/serviços, mediante uma relação de causa-efeito, escolhendo um indutor para cada um dos custos. Isto é, o ABC defende a filosofia de que são as atividades que consomem os recursos, os produtos consomem as atividades, e cada custo tem o seu gerador.

Essa forma mais eficiente de repartir os custos indiretos, permite aproximar o máximo possível do real custo dos produtos/serviços, permite valorizar inventários de forma mais eficiente, fornece uma margem de rentabilidade bem mais confiável e real, faz com as empresas conheçam melhor o

seu processo de produção, analisa o que está ser criado a nível de criação de valor, permite eliminar desperdícios.

Porém, foi possível constatar alguns pontos fracos mencionados pelos entrevistados, nomeadamente o tempo de implementação, os custos, a subjetividade na definição dos *cost drivers*, a maior necessidade de recursos humanos competentes e de recursos informáticos.

Quanto ao exemplo prático, todos os entrevistados destacaram como o ABC permite ver a real diferença entre os custos das esferográficas, o que já não acontece quando se utiliza o sistema de custeio racional, principalmente o custo da esferográfica vermelha em relação aos demais. Sendo assim, todos acreditam que a empresa deveria implementar o ABC, pois, permite definir um preço competitivo, sem distorcer a rentabilidade, e obtendo a margem de lucro realmente definida.

Contudo, há um entrevistado que deixa uma pequena observação, chamando atenção para a dimensão dessa empresa de esferográficas, sendo que ela tem aproximadamente 17 milhões de escudos de gastos por ano, então pode ser considerada uma pequena empresa, e a implementação do ABC, iria ser muito custoso para mesma, podendo os benefícios não compensarem os custos. Neste sentido, ele aconselha a empresa a manter o sistema de custeio racional, mas sugere a adoção de um novo critério de repartição dos custos indiretos, que podia ser com base no valor dos custos diretos (MP e MOD).

Na opinião de todos os entrevistados o ABC é um bom sistema de custeio, porém, três deles preferem o *Time-Driven ABC*, por ser mais recente e por tentar colmatar os pontos fracos do ABC. Este utiliza equações de tempo para imputar os custos, em vez daqueles dois estádios do ABC.

Contudo, a escolha do sistema de custeio depende de empresa para empresa, pois, cada uma tem o seu objetivo, sua estrutura de custo, suas atividades, entre outras especificidades, que farão parte do critério de seleção do sistema de custeio.

Após análise dos dados das entrevistas, verificou-se que o ABC é excelente, ajuda as empresas a imputar os custos indiretos de forma mais real, fornece informações mais fiáveis e detalhadas, que irão apoiar os gestores nas suas decisões e na definição de estratégias.

Porém, como qualquer outro sistema apresenta as suas fragilidades, envolve um processo demorado e é muito dispendioso, por isso, deve-se sempre ponderar os benefícios e os custos do mesmo. Por outro lado, já existe o *Time-Driven ABC*, que é um melhoramento do ABC, para ultrapassar essas fragilidades.

## 5 CONCLUSÃO

O desenvolvimento do presente trabalho possibilitou uma análise de como o ABC pode melhorar o processo de tomada de decisão e definição de estratégias nas empresas. Além disso, também permitiu realizar uma comparação entre métodos tradicionais e o ABC.

As empresas encontram-se inseridas num mercado que se torna mais competitivo a cada dia, por isso, cada uma tenta definir a sua melhor estratégia para sobreviver nesse mercado. E a informação cada vez mais constitui-se uma mais-valia na definição das estratégias, informação não só sobre o meio envolvente, mas principalmente da empresa em si, ou seja, o gestor deve conhecer muito bem a empresa que está a liderar antes de tomar qualquer decisão.

Mas por outro lado, o desenvolvimento das tecnologias tem aumentado a proporção dos custos indiretos nas empresas, custos esses que não se repartem de forma imediata como os custos diretos, sendo assim, exigem uma certa pesquisa e raciocínio lógico para que sejam repartidos de forma real e justa.

A contabilidade de gestão foi desenvolvida com o propósito de valorizar os produtos/serviços das empresas, só que os tempos foram mudando e o mercado empresarial tornou-se mais difícil, como já foi referenciado, então as empresas exigiram a sua evolução também, e ela começou a gerar informações para o processo de tomada de decisões. Só que o aumento dos custos indiretos na estrutura de custos das empresas, passou a ser a maior limitação da contabilidade de gestão, já que os sistemas de custeio tradicionais não conseguem reparti-los da melhor forma e produzir informações confiáveis.

Então, foi preciso desenvolver novos sistemas de custeio e adequados ao novo ambiente onde as empresas encontram-se inseridas. Neste sentido, foi desenvolvido o *Activity Based Costing* (ABC), com uma nova filosofia de repartição dos custos indiretos e, conseqüentemente, fornecimento de informações fidedignas. Ou seja, o ABC surge para tentar colmatar duas grandes necessidades das empresas.

Partindo do objetivo de analisar a pertinência do sistema de custeio ABC nas empresas, verificou-se que o ABC baseia-se no princípio que são as atividades que consomem os recursos e os produtos/serviços consomem as atividades, e que cada custo tem o seu *cost driver*, e nem sempre este encontra-se relacionado com o volume de *output*. Isso permite-lhe fazer uma repartição mais fiável dos custos indiretos, valorizar os inventários de melhor forma e fornecer informações reais sobre os produtos/serviços que servirão de base às tomadas de decisões.

Na comparação prática entre o sistema de custeio tradicional-racional e o ABC, os custos obtidos pelos dois sistemas foram diferentes e, logo, a qualidade e a quantidade de informações também diferiram. Isto porque, o custeio racional utiliza um único indutor de custos indiretos e não leva em consideração as atividades desenvolvidas pela empresa, fazendo com que os custos e as informações fornecidos por este sejam pouco credíveis e úteis. Já o método ABC, por basear-se em vários indutores, tentando chegar o mais perto possível da causa de cada um dos custos, isto permite-lhe fazer uma melhor repartição dos custos indiretos em relação aos métodos tradicionais, ou seja, diminui consideravelmente a margem de erro contida na repartição desses custos, o que já é uma grande melhoria para a contabilidade de gestão, mas também fornece informações mais fiáveis, detalhadas e em maior quantidade.

Assim, pode-se constatar que o ABC traz muitas vantagens às empresas, nomeadamente conhecer o verdadeiro custo de produzir cada produto/serviço, saber o destino dos recursos de forma separada, conhecer uma margem de rentabilidade mais confiável, definir preços justos e competitivos. Tudo isso vai influenciar de forma positiva a gestão das empresas.

Mas, durante a investigação, verificou-se que este sistema também apresenta seus pontos fracos, visto que, é um processo que exige algum tempo, é custoso e tem um nível de subjetividade alta principalmente na definição das atividades e dos *cost drivers*. E isso despertou o desenvolvimento de novos métodos de custeio, ou, mais precisamente, melhoria do ABC, surgindo o *Time-Driven ABC*.

Posto isto, é de realçar que conseguiu-se atingir o objetivo definido para o presente trabalho, pois, analisou-se o método ABC e constatou-se que, apesar dalguns inconvenientes que apresenta, ele trouxe mais-valias para a contabilidade de gestão e é pertinente para as empresas.

Em relação às hipóteses de investigação formuladas, pode-se afirmar que a hipótese 1 foi verificada na totalidade, pois, o ABC surge mesmo para tentar ultrapassar a limitação dos métodos tradicionais em relação à repartição dos custos indiretos, e melhorar o processo de custeio dos produtos/serviços, por isso, ele descarta a filosofia de que todos os custos estão relacionados com o volume de produção, e passa a imputá-los baseando-se numa relação de causa-efeito, tentando encontrar a verdadeira causa de cada um deles, isto é, o *cost driver* de cada custo indireto. Logo, isto permite-lhe determinar custos de produção menos distorcidos e com uma margem de erro mínima, fornecendo, assim, informações mais fiáveis e reais às empresas.

A hipótese 2 não se verifica na totalidade, porque, principalmente na comparação prática realizada no presente trabalho entre o método ABC e o método tradicional-razional, foi possível constatar que os processos de custeio são diferentes. O custeio tradicional-razional imputa os custos indiretos diretamente aos produtos/serviços e utiliza como base de imputação apenas o volume de produção, já o ABC divide esse processo em dois estádios, em que primeiro imputa os custos indiretos às atividades desenvolvidas pela empresa, e só depois reparte os custos das diferentes atividades aos produtos/serviços, e define um *cost driver* para cada custo indireto e cada atividade, pois, acredita que nem todos os custos são influenciados pelo volume de produção. E isso faz com que as informações e os custos gerados por cada um deles sejam diferentes, como foi possível observar na comparação prática.

A hipótese 3 foi verificada na totalidade, pois, como já foi referido, o ABC permite uma repartição mais fiável dos custos indiretos ao definir o *cost driver* de cada um deles, e isso vai ter implicações positivas na valorização dos inventários e na definição de estratégias que serão baseadas em informações menos distorcidas. Porém, este método também tem seus pontos fracos que foram identificados tanto na revisão de literatura, como na parte empírica do trabalho, sendo os principais o tempo e os custos que ele exige.

Assim, pode-se verificar que tanto a hipótese 1, como a hipótese 3 foram verificadas na totalidade, contudo, a hipótese 1 pode ser considerada incompleta, pois, só retrata o lado positivo do método ABC, já a hipótese 3 é a mais completa, a que faz uma análise mais ampla e retrata o verdadeiro resultado alcançado com este trabalho, isto é, o ABC é um bom método de custeio que trouxe muitas melhorias ao processo de valorização de produtos/serviços, mas apresenta alguns inconvenientes.

## 5.1 Limitações

Durante a realização do trabalho foram encontradas algumas limitações que influenciaram o mesmo. Inicialmente, na revisão de literatura deparou-se com a escassez de livros e, então, recorreu-se a artigos científicos na *internet*, mas foram poucos os que adequavam ao tema e objetivo do trabalho.

Quanto ao estudo empírico, não foi possível fazer um estudo de caso, porque, a maioria das empresas não têm contabilidade de gestão implementada, então isso ia exigir mais tempo do que o disponível para realização do presente trabalho.

No desenvolvimento da simulação de uma empresa também encontrou-se dificuldades, tanto na identificação das atividades como na definição dos *cost drivers*.

Outro obstáculo deparado foi encontrar pessoas disponíveis e com conhecimento do tema para serem entrevistadas.

## 5.2 Sugestões para Pesquisas Futuras

A partir das pesquisas realizadas foi possível constatar novas abordagens do tema, nomeadamente o *Time-Driven ABC* e o ABM, que podem constituir novas linhas de pesquisas e estudos, visando conhecê-las melhor, isto é, quais as contribuições que têm a oferecer às empresas, e depois confrontá-las com os resultados do presente trabalho.

Também, o próprio tema ABC pode ser estudado em outras perspectivas mais detalhadas, por exemplo aplicada a empresas de serviços e empresas comerciais.



## 6 BIBLIOGRAFIA

- Abbas, K., Gonçalves, M. e Leoncine M. (2012). Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. *ConTexto*, 12(22), pp. 145-159. [Em linha]. Disponível em <<http://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/33487/pdf>> [Consultado em 09/04/2018].
- Abrantes, F. e Marioto, S. (2008). Método de Custeio Baseado na Atividade – ABC. *Revista de Ciências Gerenciais*, 12(16), pp. 105-120. [Em linha]. Disponível em <<http://pgsskroton.com.br/seer/index.php/rcger/article/viewFile/2645/2515>> [Consultado em 07/06/2018].
- Afonso, P. (2002). *Sistemas de custeio no âmbito da contabilidade de custos: o custeio baseado nas atividades, um modelo e uma metodologia de implementação*. Dissertação de Mestrado. Universidade do Minho. [Em linha]. Disponível em <<https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/43>> [Consultado em 09/04/2018].
- Boletim Oficial da República de Cabo Verde, I série, nº48, 29 Dezembro de 2008, SNCRF – Sistema de Normalização Contabilística e Relato Financeiro.
- Borges, A. e Rodrigues, J. (2014). *Contabilidade e Finanças para a Gestão*. 5ª Edição. Lisboa. Áreas Editora.
- Caiado, A. (2002). *Contabilidade de Gestão*. 2ª Edição. Áreas Editora.
- Canha, H. (2007). O método ABC como fator de competitividade da empresa. *Revista TOC*, 84(3), pp. 52-58. [Em linha]. Disponível em <[https://www.occ.pt/downloads/files/1174303219\\_52a58.pdf](https://www.occ.pt/downloads/files/1174303219_52a58.pdf)> [Consultado em 13/01/2018].

- Dalmácio, F., Rezende, A. e Aguiar, A. (2007). Uma Aplicação do Time-Driven ABC Model no Setor de Serviço Hospitalar: a nova abordagem do ABC proposta por Kaplan e Anderson. *Contabilidade: Vista & Revista*, 18(2), pp. 11-34. [Em linha]. Disponível em <<http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/viewFile/324/317>> [Consultado em 15/06/2018]
- Ferreira, D. *et al.* (2014). *Contabilidade de Gestão: Estratégia de Custos e de Resultados*. 1ª Edição. Editora Rei dos Livros.
- Filho A. e Amaral H. (1998). A Contabilidade de Custos como instrumento de informação gerencial – um enfoque no sistema de custeio ABC. *Contabilidade: Vista & Revista*, 9(2), pp. 3-14. [Em linha]. Disponível em <<http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/108/103>> [Consultado em 06/04/2018].
- Fonseca, I. e Machado, M. (2014). Contabilidade de Gestão em Cabo Verde: estudo empírico em empresas industriais. *RIGC*, 7(24), pp. 1-18. [Em linha]. Disponível em <[https://repositorio.iscte-iul.pt/bitstream/10071/8324/1/publisher\\_version\\_Iris\\_Barros\\_y\\_Maria\\_Cardoso\\_pdf](https://repositorio.iscte-iul.pt/bitstream/10071/8324/1/publisher_version_Iris_Barros_y_Maria_Cardoso_pdf)> [Consultado em 06/04/2018].
- Franco, V. *et al.* (2015). *Temas de Contabilidade de Gestão: Os custos, os resultados e a informação para a Gestão*. 4ª Edição. Lisboa. Livros Horizonte.
- Innes, J. e Mitchell, F. (1998). *Custeio Baseado em Atividades – Um Guia Prático*. Monitor.
- Major, M. e Vieira, R. (2009). *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa. Escolar Editora.

- Mauss, C. e Costi, R. (2004). *O Método de Custeio ABC como instrumento de gestão*. [Em linha]. Disponível em <[https://gpi.aedb.br/seget/artigos06/784\\_Artigo%20Abc\\_Seget1.pdf](https://gpi.aedb.br/seget/artigos06/784_Artigo%20Abc_Seget1.pdf)> [Consultado em 24/05/2018].
- Monteiro, C. (2013). A Contabilidade de Gestão nas empresas de grande dimensão de Cabo Verde. *Revista Portuguesa de Contabilidade*, 3(12), pp. 569-596.
- Mortal, A. (2007). *Contabilidade de Gestão*. Editora Rei dos Livros.
- Palma, J. (1997). *Casos Práticos de Contabilidade Analítica*. Plátano Editora.
- Pompermayer, C. (1999). Sistemas de Gestão de Custos: dificuldades na implantação. *Revista FAE*, 2(3), pp. 21-28. [Em linha] Disponível em <<https://revistafae.fae.edu/revistafae/article/download/524/418>> [Consultado em 16/06/2018].